

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Masterthesis

De strijd tegen schijnzelfstandigheid

Naam student: A.N. Klok
Studentnummer: 320949
Scriptiebegeleider: Dr. F.M. Werger
Datum: 14 augustus 2018

Voorwoord

Deze masterscriptie vormt het sluitstuk van mijn tijd als student aan de Erasmus Universiteit. Dit voorwoord wil ik graag gebruiken om enkele mensen te bedanken.

Allereerst wil ik mijn scriptiebegeleider, dr. F.M. Werger, bedanken voor zijn inhoudelijke hulp en geduld. Daarnaast wil ik mijn familie en vrienden bedanken die mij door dik en dun gesteund hebben, tijdens mijn studententijd maar vooral tijdens het schrijven van deze scriptie. Het schrijven van deze scriptie bleek een grote uitdaging. Zonder jullie onvoorwaardelijke steun en die – figuurlijke – schop onder mijn kont was het mij niet gelukt om deze scriptie tot een goed einde te brengen.

Oostvoorne, 2018

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Lijst met afkortingen	5
1 Inleiding	7
1.1 Aanleiding	7
1.2 Probleemstelling en deelvragen.....	8
1.3 Toetsingscriteria	9
1.4 Afbakening	9
1.5 Opbouw	9
2 Fiscaalrechtelijke, sociaalrechtelijke en arbeidsrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid	11
2.1 Inleiding.....	11
2.2 Fiscaalrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid	11
2.2.1 Winst uit onderneming	12
2.2.2 Loon uit dienstbetrekking.....	18
2.2.3 Resultaat uit overige werkzaamheid.....	33
2.3 Sociaalrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid.....	37
2.3.1 Sociale verzekeringen.....	37
2.3.2 Sociale voorzieningen	44
2.4 Arbeidsrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid.....	44
2.5 Deelconclusie	49
3 Schijnzelfstandigheid	52
3.1 Inleiding.....	52
3.2 Schijnzelfstandigheid	52
3.2.1 Inkomenskwalificatie zelfstandigen	52
3.2.2 Ongewenste effecten schijnzelfstandigheid.....	54
3.3 Beleid	55
3.3.1 Verklaring Arbeidsrelatie	55
3.3.2 Wetsvoorstel BGL.....	60
3.3.3 Wet DBA.....	63
3.3.4 Nieuw voorgestelde wetgeving	65
3.4 Deelconclusie	66
4 Analyse.....	68
4.1 Inleiding.....	68
4.2 Schijnzekerheid: probleem of niet?	68

4.3 Analyse gevoerd beleid	70
4.3.1 Verklaring Arbeidsrelatie	71
4.3.2 Beschikking geen loonheffingen	75
4.3.3 Deregulering beoordeling arbeidsrelaties	79
4.4 Mogelijke oplossingen	82
4.4.1 Aanpassing ondernemers- en werknemersbegrip	83
4.4.2 Verschil in belastingdruk verminderen.....	84
4.4.3 Verplichte verzekering zelfstandigen	89
4.4.4 Voorstellen kabinet Rutte III	90
4.5 Deelconclusie	92
5 Conclusie	93
5.1 Inleiding.....	93
5.2 Samenvatting	93
5.3 Beantwoording probleemstelling.....	99
Literatuurlijst	101

Lijst met afkortingen

AKW	Algemene Kinderbijslagwet
Anw	Algemene nabestaandenwet
AOW	Algemene Ouderdomswet
BGL	Beschikking geen loonheffingen
BNB	Beslissingen in belastingzaken
BW	Burgerlijk Wetboek
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CRvB	Centrale Raad van Beroep
Dga	Directeur-groootaandeelhouder
Gw	Grondwet
HR	Hoge Raad der Nederlanden
IVA	Inkomensvoorziening Volledig Arbeidsongeschikten
MDW	Marktwerking, Deregulering en Wetgevingskwaliteit
MvT	Memorie van Toelichting
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFR-B	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen
Stb.	Staatsblad
Stcr.	Staatscourant
UWV	Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen
VAR	Verklaring Arbeidsrelatie
VAR-dga	Verklaring Arbeidsrelatie directeur-groootaandeelhouder
VAR-loon	Verklaring Arbeidsrelatie loon
VAR-row	Verklaring Arbeidsrelatie resultaat uit overige werkzaamheid

VAR-wuo	Verklaring Arbeidsrelatie winst uit onderneming
V-N	Vakstudie Nieuws
WAO	Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering
WAZ	Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen
Wet DBA	Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties
Wet IB 1964	Wet op de Inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet op de Inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1965	Wet op de Loonbelasting 1964
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
Wfsv	Wet financiering sociale verzekeringen
WGA	Werkhervatting Gedeeltelijk Arbeidsongeschikten
Wlz	Wet langdurige zorg
WIA	Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen
WW	Werkloosheidswet
Zvw	Zorgverzekeringswet
ZW	Ziektewet
Zzp'er	Zelfstandige zonder personeel

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

De Nederlandse arbeidsmarkt kenmerkte zich in het verleden door het grote aandeel werkenden met een vast contract. De afgelopen jaren is de arbeidsmarkt echter geflexibiliseerd, waardoor het aandeel van de werkenden met een flexibel contract is toegenomen ten koste van het aandeel werkenden met een vast contract. Daarnaast is de flexibilisering ook het gevolg van het groeiende aantal zzp'ers op de arbeidsmarkt.¹

Waar het merendeel van de zzp'ers daar uit vrije wil voor heeft gekozen, is er echter ook een groep zzp'ers die niet vrijwillig, maar op verzoek van de werkgever zzp'er is geworden.² Het gaat dan met name om zzp'ers die veelal alleen arbeid aanbieden en waarvan de werkzaamheden dus in grote mate overeenkomen met de werkzaamheden van werknemers.^{3,4} Werkgevers proberen via deze weg de loonkosten te drukken en schijnconstructies liggen dan ook op de loer. Van een schijnconstructie is sprake als arbeid formeel als zelfstandige wordt verricht, terwijl uit de feiten en omstandigheden blijkt dat feitelijk sprake is van een dienstbetrekking.⁵ In dergelijke situaties wordt gesproken van schijnzelfstandigheid. Voor de opdrachtgever zijn er voordelen aan verbonden om de werkzaamheden door een zzp'er uit te laten voeren, maar ook in het geval van de opdrachtnemer zijn er voordelen te behalen met een dergelijke constructie.

In het kader van de belastingheffing en het socialezekerheidsstelsel wordt een onderscheid gemaakt tussen werknemers en zelfstandigen. In het geval van een werknemer is de werkgever verplicht tot de inhouding van loonheffing – welke bestaat uit de loonbelasting, premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw. Dit geldt echter niet in het geval van een zelfstandige. Het is dus van groot belang om te weten of sprake is van een werknemer of een zelfstandige.

¹ J. Bolhaar, A. Brouwers en B. Scheer, *De flexibele schil van de Nederlandse arbeidsmarkt: een analyse op basis van microdata*, CPB Achtergronddocument 17 november 2016, p. 11.

² <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2017/44/onvrijwillige-zzp-ers-meestal-niet-ontevreden>.

³ J. Bolhaar, A. Brouwers en B. Scheer, *De flexibele schil van de Nederlandse arbeidsmarkt: een analyse op basis van microdata*, CPB Achtergronddocument 17 november 2016, p. 14.

⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Kamerstukken II 2011-2012, 31 311, nr. 91.

⁵ Brief van de minister van SZW, de staatssecretaris van VW&S en de staatssecretaris van Financiën van 7 april 2014, nr. DGB2014/1947U, NTFR 2014/1120.

Door onder andere de negatieve gevolgen voor de overheidsfinanciën staat de aanpak van schijnzelfstandigheid hoog op de agenda bij de wetgever.⁶ Daarnaast heeft schijnzelfstandigheid ook negatieve gevolgen voor de rechtspositie van de betrokken werkenden en kan het leiden tot oneigenlijke concurrentie op loonkosten.⁷

In het verleden heeft de wetgever de VAR ingevoerd om schijnzelfstandigheid aan te pakken, welke per 1 mei 2016 werd vervangen door de Wet DBA. Naar aanleiding van de VAR en de Wet DBA kwam in literatuur de vraag naar voren of met deze wetgeving de schijnzelfstandigheid daadwerkelijk werd bestreden of dat alleen sprake was van symptoombestrijding.⁸ Inmiddels heeft de wetgever in het regeerakkoord nieuwe regelgeving voorgesteld tegen schijnzelfstandigheid.⁹

1.2 Probleemstelling en deelvragen

Doordat de wetgever de bestrijding van schijnzelfstandigheid hoog op de agenda heeft staan, is het dus ook van groot belang dat schijnzelfstandigheid effectief wordt tegengegaan door het beleid. De vraag is dan ook of het huidige beleid de schijnzelfstandigheid daadwerkelijk bestrijdt.

In deze scriptie zal de volgende probleemstelling centraal staan:

Is het huidige wettelijk kader afdoende ingericht om de doelstellingen van de VAR en de Wet DBA te realiseren en zo nee, welke maatregelen zijn mogelijk om de gewenste doelstellingen wel te behalen?

Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden, zal ik de volgende deelvragen gebruiken:

- 1) Wat is het huidige wettelijke kader met betrekking tot de belastingheffing, de sociale zekerheid en het arbeidsrecht ten aanzien van arbeidsverhoudingen?
- 2) Welke doelstellingen had de wetgever voor ogen bij het invoeren van de VAR en de Wet DBA?
- 3) Draagt het huidige wettelijke kader bij aan het behalen van de doelstellingen van de wetgever?

⁶ Brief van de minister van SZW, de staatssecretaris van VW&S en de staatssecretaris van Financiën van 7 april 2014, nr. DGB2014/1947U, NTFR 2014/1120.

⁷ Ibid.

⁸ F.M. Werger, "Strijd tegen schijnzelfstandigheid is slechts symptoombestrijding", NTFR-B 2014/13.

⁹ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2017/10/10/regeerakkoord-2017-vertrouwen-in-de-toekomst>.

- 4) Indien met het huidige wettelijke kader de doelstellingen van de wetgever niet worden behaald, welke maatregelen zijn dan mogelijk om de gewenste doelstellingen wel te behalen?

1.3 Toetsingscriteria

De toetsingscriteria voor het toetsen van mijn probleemstelling zijn het nationale belastingrecht, de bepalingen inzake de sociale zekerheid en het arbeidsrecht. Bij het nationale belastingrecht zal ik kijken naar de inkomsten- en loonbelasting. Bij de toetsing van de bepalingen van de sociale zekerheid wordt gekeken naar de verschillende nationale socialezekerheidswetten. Ten aanzien van het arbeidsrecht wordt gekeken naar de bepalingen zoals opgenomen in het Burgerlijk Wetboek. Tot slot wordt getoetst of het huidige wettelijk kader afdoende is ingericht om de doelstellingen van de VAR en de Wet DBA te behalen. Hiervoor zal worden getoetst aan de criteria voor een goed belastingstelsel, te weten effectiviteit en efficiëntie.¹⁰

Bij de toetsing of het wettelijk kader effectief is in de strijd tegen schijnzelfstandigheid, moet worden nagegaan of het wettelijk kader bijdraagt aan de realisatie van de doelstellingen van de wetgever. Hierbij is van belang dat ook rekening wordt gehouden met het vereiste dat beleid efficiënt – dus zo min mogelijk verstorend – moet zijn.¹¹ Daarnaast moet een belastingstelsel ook als rechtvaardig worden ervaren, waardoor een zo groot mogelijk draagvlak wordt gecreëerd voor het belastingstelsel.

1.4 Afbakening

De hiervoor beschreven problematiek speelt zich af in de nationale belastingheffing, sociale zekerheid en arbeidsrecht. In deze scriptie zal ik mij dan ook alleen richten op de nationale aspecten.

1.5 Opbouw

Het vervolg van deze scriptie zal er als volgt uitzien. In hoofdstuk twee zal ik het wettelijk kader met betrekking tot de belastingheffing, sociale zekerheid en arbeidsrecht uiteenzetten. In hoofdstuk drie zal ik de VAR en Wet DBA bespreken alsmede de doelstellingen die de wetgever daarmee voor ogen had. In hoofdstuk vier zal ik onderzoeken of het huidige wettelijke kader volstaat om de doelstellingen van de wetgever te behalen. Indien dit niet het geval is, zal ik onderzoeken welke andere maatregelen dan mogelijk zijn om

¹⁰ F.M. Werger, *Loonsomheffing*, FM nr. 135, par 1.3.1.

¹¹ *Ibid.*, par 2.4.1.

schijnzelfstandigheid daadwerkelijk te bestrijden. Deze scriptie zal worden afgesloten met de beantwoording van de probleemstelling in hoofdstuk vijf.

2 Fiscaalrechtelijke, sociaalrechtelijke en arbeidsrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid

2.1 Inleiding

Partijen hebben bij het aangaan van een arbeidsverhouding een aantal mogelijkheden met betrekking tot de vormgeving van die arbeidsrelatie. De belangrijkste vormen die daarbij worden onderscheiden zijn de arbeidsovereenkomst, de overeenkomst van opdracht en de overeenkomst tot aanneming van werk.¹² In het geval partijen een arbeidsovereenkomst overeenkomen is sprake van werknemer- en werkgeverschap. Afhankelijk van de soort werkzaamheden zal een zelfstandige een overeenkomst van opdracht¹³ dan wel een overeenkomst tot aanneming van werk¹⁴ afsluiten met de opdrachtgever.

In het kader van de belastingheffing en het sociale zekerheidsstelsel wordt een onderscheid gemaakt tussen werknemers en zelfstandigen. In dit hoofdstuk zal het wettelijk kader ten aanzien van de inkomsten uit arbeid uiteen worden gezet. Hierbij zal aandacht worden besteed aan zowel de fiscaalrechtelijke, de sociaalrechtelijke als de arbeidsrechtelijke aspecten.

2.2 Fiscaalrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid

Iedereen die in Nederland woont of werkt wordt als belastingplichtige voor de inkomstenbelasting aangemerkt.¹⁵ Vooraleer een door een belastingplichtige genoten voordeel daadwerkelijk in de belastingheffing kan worden betrokken, moet worden beoordeeld of het voordeel een bron van inkomen vormt. Een voordeel wordt slechts als inkomen aangemerkt als er een bepaalde bron aan ten grondslag ligt.¹⁶ Als vervolgens vaststaat dat sprake is van een bron van inkomen, dan moet deze worden toegerekend aan een inkomenscategorie. Overeenkomstig de Wet IB 2001 worden een zevental inkomenscategorieën onderscheiden: winst uit onderneming, loon, resultaat uit overige werkzaamheid, periodieke uitkeringen en verstrekkingen, inkomsten uit eigen woning, inkomen uit aanmerkelijk belang en voordeel uit

¹² <https://www.arbeidsrechter.nl/overeenkomst-van-opdracht-aanneming-werk>.

¹³ Op grond van artikel 7:400 BW is een overeenkomst van opdracht de overeenkomst waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt anders dan op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitvoeren van werken, of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken.

¹⁴ Op grond van artikel 7:750 BW is een overeenkomst tot aanneming van werk de overeenkomst waarbij de ene partij, de aannemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tot stand te brengen en op te leveren, tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld.

¹⁵ Artikel 2.1 Wet IB 2001.

¹⁶ D.A. Albregtse, Cursus Belastingrecht IB 2.2.0.B.

sparen en beleggen.¹⁷ Als er een bron aanwezig is, kan deze altijd in één van de zeven inkomenscategorieën worden ingedeeld.¹⁸

In het geval een belastingplichtige inkomsten uit arbeid geniet, zijn drie inkomenscategorieën van belang: winst uit onderneming, loon en resultaat uit overige werkzaamheden. Hierbij moet op grond van artikel 2.14 Wet IB 2001 rekening worden gehouden met de rangorderegeling. Dit houdt in dat als een inkomensbestanddeel aan meerdere inkomenscategorieën kan worden toegerekend, het voordeel uitsluitend aan de eerst in de wet opgenomen inkomenscategorie moet worden toegerekend.¹⁹

2.2.1 Winst uit onderneming

2.2.1.1 Algemeen

De eerste inkomenscategorie die in de Wet IB 2001 wordt behandeld is winst uit onderneming. De winst uit onderneming wordt omschreven als het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer uit een of meer ondernemingen geniet, verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling.²⁰ Uit de hiervoor genoemde definitie zijn twee belangrijke aspecten af te leiden: de werkzaamheden van de belastingplichtige moeten als onderneming kwalificeren en de belastingplichtige moet als ondernemer kunnen worden aangemerkt.

2.2.1.2 Onderneming

De wetgever heeft ervoor gekozen om geen omschrijving van het begrip onderneming in de Wet IB 2001 op te nemen. De invulling van het begrip onderneming wordt nu overgelaten aan de jurisprudentie, waarbij de Hoge Raad aansluiting zoekt bij de in de bedrijfseconomie gebruikelijke omschrijving. In de bedrijfseconomie wordt een onderneming omschreven als een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee wordt beoogd winst te behalen door deelneming aan het maatschappelijke productieproces.²¹

Bron van inkomen

Vooraleer kan worden beoordeeld of sprake is van winst uit onderneming moet worden beoordeeld of de activiteit al dan niet een bron van inkomen vormt.²² Voor de vaststelling van een bron van inkomen worden drie criteria gehanteerd:

¹⁷ Artikel 2.3 Wet IB 2001 in combinatie met artikel 3.1 Wet IB 2001.

¹⁸ D.A. Albrechtse, Cursus Belastingrecht IB 3.0.1.A.

¹⁹ M.J. Hoogeveen, Cursus Belastingrecht IB 2.4.1.A.

²⁰ Artikel 3.2 Wet IB 2001.

²¹ MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3, p.93.

²² M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.2.A.a.

- 1) Er dient sprake te zijn van deelname aan het economische verkeer;
- 2) Het oogmerk moet zijn om een voordeel te behalen; en
- 3) Het voordeel moet redelijkerwijs te verwachten zijn.²³

Uit de voorgaande omschrijving van een onderneming blijkt dat twee van deze vereisten, deelname aan het economische verkeer en het beogen van een voordeel, reeds tot uitdrukking komen in de definitie van een onderneming. Doordat twee van de drie vereisten al worden meegenomen bij de beoordeling van een onderneming, is vooral het vereiste van het redelijkerwijs kunnen verwachten van voordelen van grote betekenis bij het beantwoorden van de vraag of de onderneming een bron van inkomen vormt.^{24,25} De vraag of een onderneming aanwezig is, valt dan ook veelal samen met de vraag of een bron van inkomen aanwezig is.²⁶

Een belangrijk aspect is dat slechts voordelen die door deelname aan het economische verkeer worden verkregen in de belastingheffing kunnen worden betrokken.²⁷ Dit brengt dan ook met zich mee dat activiteiten in de privésfeer in beginsel buiten de belastingheffing worden gehouden. Een schilder die zijn eigen huis schildert, behaalt hiermee bijvoorbeeld wel een voordeel, maar doordat deze activiteit in de privésfeer plaatsvindt wordt het voordeel niet in de belastingheffing betrokken.²⁸ In die situatie wordt geen vergoeding ontvangen, maar is sprake van een kostenbesparing.

Een belangrijke aanwijzing voor deelname aan het economische verkeer is dan ook het verrichten van prestaties waarvoor een beloning wordt genoten.²⁹ Het tweede criterium, het beogen van een voordeel, speelt een belangrijke rol bij de beoordeling van twijfelgevallen. Hierbij moet worden gedacht aan een belastingplichtige die al wel kosten maakt, maar nog geen producten in het ruilverkeer brengt en daarmee dus nog geen positief voordeel behaalt.³⁰ In dergelijke situaties moet dan worden beoordeeld of de belastingplichtige wel de intentie heeft om deel te gaan nemen aan het economische verkeer en daarmee het behalen van

²³ D.A. Albregtse, Cursus Belastingrecht IB 3.0.1.B.a.

²⁴ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.2 Wet IB 2001, aant. 5.1.

²⁵ Ibid.

²⁶ M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.2.A.a.

²⁷ D.A. Albregtse, Cursus Belastingrecht IB 2.2.0.B.

²⁸ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 2.3 Wet IB 2001, aant. 4.2.

²⁹ HR 08-06-2007, nr. 42 044, BNB 2007/246 met noot van R.M. Freudenthal.

³⁰ R.E.C.M. Niessen, "Algemene en bijzondere bronkenmerken", WFR 1997/3.

voordelen. Deze intentie wordt ook wel het winstoogmerk genoemd.³¹

Het redelijkerwijs kunnen verwachten van een voordeel ligt in feite in het verlengde van het winstoogmerk en speelt ook vooral een rol indien de belastingplichtige negatieve voordelen behaalt met de activiteit.³² Waar echter bij het tweede criterium de wil van de belastingplichtige een rol speelt, betreft het derde criterium een objectief criterium. Er zal namelijk moeten worden beoordeeld of redelijkerwijs verwacht kan worden dat in de toekomst wel degelijk positieve voordelen behaalt zullen gaan worden met de betreffende activiteit.

Het is mogelijk dat een activiteit in een bepaald jaar niet als bron van inkomen wordt aangemerkt als gevolg van het ontbreken van een redelijke voordeelsverwachting, maar dat daar in een later jaar wel sprake van is. In dat jaar zal de activiteit dan alsnog als een bron van inkomen worden aangemerkt. In beginsel moet aan de hand van de feiten en omstandigheden van het betreffende jaar beoordeeld worden of al dan niet sprake is van een objectieve voordeelsverwachting. De Hoge Raad heeft echter beslist dat feiten en omstandigheden van latere jaren ook kunnen bijdragen aan de beoordeling van de objectieve voordeelsverwachting.³³

Afbakening ondernemingsbegrip

De inkomenscategorieën in de Wet IB 2001 hebben met elkaar gemeen dat altijd sprake moet zijn van een bron van inkomen. De criteria die bij deze beoordeling gehanteerd worden zorgen niet voor een duidelijke afscheiding tussen de verschillende inkomenscategorieën. De invulling van het begrip onderneming vindt dan meestal ook plaats door deze inkomenscategorie af te zetten tegen de inkomenscategorieën loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheid.³⁴ Doordat de drie inkomenscategorieën elk hun eigen belastingregime kennen, is het in het kader van de belastingheffing dan ook van belang om de inkomstenbron aan de juiste inkomenscategorie toe te rekenen.

Uit jurisprudentie blijkt dat voor het onderscheid tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheid een aantal criteria uiteen zijn gezet. Hierbij wordt gelet op de duurzaamheid van de organisatie, de omvang van de werkzaamheden, de grootte van de bruto-baten, het continuïteitsstreven, de voordeelverwachting, het risico dat gelopen wordt, de

³¹ R.E.C.M. Niessen, "Algemene en bijzondere bronkenmerken", WFR 1997/3.

³² Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 2.3 Wet IB 2001, aant. 6.

³³ HR 24-06-2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246.

³⁴ M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.2.B.a.

voor de werkzaamheden beschikbare tijd, de bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheden wordt gegeven, het aantal opdrachtgevers dan wel het aantal opdrachten van dezelfde opdrachtgever, de plaats waar de werkzaamheden worden verricht, de gedane investeringen en het spraakgebruik.³⁵ Hoewel een aantal losse transacties wel een voordeel kunnen opleveren voor de belastingplichtige vormen zij geen winst uit onderneming, omdat hiermee niet wordt voldaan aan het vereiste van een duurzame organisatie.³⁶

Bij de beoordeling van het risico dat door de belastingplichtige wordt gelopen wordt gekeken naar het risico met betrekking tot negatieve voordelen, debiteuren- en betalingsrisico, het verkrijgen van opdrachten, wettelijke aansprakelijkheid en beroepsaansprakelijkheid en ziekte- en invaliditeit.³⁷

De criteria die gehanteerd worden bij de beoordeling of al dan niet sprake is van een onderneming zijn geen cumulatieve criteria. Een belastingplichtige hoeft dus niet aan te tonen dat hij aan alle voorwaarden voldoet. In veel gevallen betekent de aanwezigheid van slechts één opdrachtgever dat geen sprake is van een onderneming. Toch kan dan in sommige situaties een onderneming aanwezig zijn, mits wordt voldaan aan enkele van de andere opgesomde vereisten.³⁸

2.2.1.3 Ondernemer

Nadat is vastgesteld dat de activiteit een bron van inkomen oplevert die kwalificeert als winst uit onderneming, moet nog worden bepaald of de belastingplichtige ook kwalificeert als ondernemer. Om oneigenlijk gebruik van de ondernemersfaciliteiten tegen te gaan, heeft de wetgever ervoor gekozen om wel een omschrijving van het begrip ondernemer op te nemen in de Wet IB 2001.³⁹ Daarbij wordt verstaan onder een ondernemer de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.⁴⁰ Door middel van deze omschrijving heeft de wetgever ernaar gestreefd om het ondernemersbegrip in overeenstemming te brengen met de economische en maatschappelijke werkelijkheid.^{41,42}

Met betrekking tot het eerste criterium, voor rekening van wie een onderneming wordt

³⁵ Hof Amsterdam 16-01-1998, nr. 96/5387, LJN: AV9194, V-N 1998/20.10.

³⁶ M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.2.B.b.

³⁷ Hof Amsterdam 16-01-1998, nr. 96/5387, LJN: AV9194, V-N 1998/20.10.

³⁸ M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.2.B.b.

³⁹ MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3, p.93.

⁴⁰ Artikel 3.4 Wet IB 2001.

⁴¹ Commentaar NDFR op artikel 3.2 Wet IB 2001, par. 8.2

⁴² MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3, p.28.

gedreven, wordt bedoeld dat de ondernemingsresultaten moeten toekomen aan de belastingplichtige die de activiteiten uitvoert.⁴³

Het tweede criterium, rechtstreekse verbondenheid voor verbintenissen betreffende de onderneming, geeft aan dat het ondernemerschap meer is dan het ter beschikking stellen van kapitaal aan de onderneming.⁴⁴ Zo moet de belastingplichtige aansprakelijk zijn voor ondernemingschulden tegenover zakelijke crediteuren. Door het ondernemersrisico onderscheidt een ondernemer zich immers van een werknemer dan wel resultaatgenieter.

2.2.1.4 Belastingheffing

De winst die een ondernemer met zijn onderneming behaald, wordt op grond van artikel 3.2 Wet IB 2001 in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. Voor fiscale doeleinden moet de winst van een onderneming in overeenstemming met goed koopmansgebruik worden vastgesteld. Dit houdt in dat in beginsel voor de winstbepaling aansluiting wordt gezocht bij de bedrijfseconomische winstbepaling, tenzij deze in strijd is met de bepalingen van goed koopmansgebruik.⁴⁵ Het is dus mogelijk dat er in het kader van de belastingheffing correcties moeten worden gemaakt ten opzichte van de commerciële winst.

Een eerste verschil tussen de belastbare winst en de commerciële winst is zichtbaar ten aanzien van de kostenaf trek. In beginsel mogen alle kosten die worden gemaakt in de ondernemings sfeer ten laste van de belastbare winst worden gebracht. De wetgever heeft er echter voor gekozen om een aantal aftreksluitingen⁴⁶ en aftrekbepalingen⁴⁷ in de Wet IB 2001 op te nemen.⁴⁸ Het gaat dan veelal om kosten die deels zakelijk en deels privé zijn, ook wel de gemengde kosten genoemd.⁴⁹ Naast de kostenaf trek kan er ook een verschil ontstaan als gevolg van afschrijvingen op bedrijfsmiddelen.⁵⁰ Op grond van artikel 3.30 Wet IB 2001 mag slechts over de aanschaffings- of voortbrengingskosten, ook wel de historische kostprijs, worden afgeschreven. Dit wijkt van de commerciële winst af, waar in sommige gevallen mag worden afgeschreven over de vervangingswaarde.⁵¹

De wetgever heeft in de Wet IB 2001 speciaal voor ondernemers een aantal faciliteiten

⁴³ M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.3.A.b1.

⁴⁴ MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3, p.97.

⁴⁵ HR 08-05-1957, nr. 12 931, BNB 1957/208.

⁴⁶ De van aftrek uitgesloten kosten zijn opgenomen in artikel 3.14 en artikel 3.16 Wet IB 2001.

⁴⁷ De in aftrek beperkte kosten zijn opgenomen in artikel 3.15 en artikel 3.17 Wet IB 2001.

⁴⁸ M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.14.A.a.

⁴⁹ Ibid., 3.2.14.A.b.

⁵⁰ P.H.J. Essers, Cursus Belastingrecht IB 3.2.22.A.a1.

⁵¹ Ibid.

opgenomen. Dit betreft de oudedagsreserve, de ondernemersaftrek en de mkb-winstvrijstelling. Deze faciliteiten moeten het ondernemerschap stimuleren.⁵² Vooraleer deze faciliteiten kunnen worden toegepast door de ondernemer moet voldaan worden aan het urencriterium. Dit houdt in dat de ondernemer gedurende het kalenderjaar ten minste 1225 uur moet besteden aan werkzaamheden voor zijn onderneming.⁵³ Daarnaast moet de totale tijd die aan alle werkzaamheden (onderneming, arbeid in loondienst en resultaat uit overige werkzaamheid) wordt besteed grotendeels bestaan uit tijd die wordt besteed aan werkzaamheden voor de onderneming.⁵⁴ Indien de ondernemer naast winst uit onderneming ook loon uit een dienstbetrekking geniet, moet de dienstbetrekking in feite van ondergeschikt belang zijn aan de winst uit onderneming wil de ondernemer kunnen voldoen aan het urencriterium. Als een ondernemer zowel werkzaamheden ten behoeve van een onderneming als werkzaamheden ten behoeve van een dienstbetrekking verricht, moet de ondernemer in het kader van het urencriterium wel aannemelijk maken dat de totale tijd grotendeels aan de onderneming wordt besteed.⁵⁵

Middels de oudedagsreserve kan een ondernemer een percentage van zijn winst toevoegen aan de oudedagsreserve, waarbij de jaarlijkse dotatie beperkt wordt tot een maximum bedrag.⁵⁶ De wetgever heeft in het verleden de oudedagsreserve ingevoerd zodat zelfstandigen een redelijke pensioenvoorziening ten laste van de winst kunnen opbouwen. Door een deel van de winst aan de oudedagsreserve toe te voegen wordt de belastingheffing over dat deel van de winst uitgesteld zodat de ondernemer vermogen voor de oude dag kan sparen, dat al dan niet in de onderneming kan worden geïnvesteerd. Veelal heeft een ondernemer niet de mogelijkheid om daadwerkelijk liquide middelen te onttrekken aan zijn onderneming. De oudedagsreserve houdt dan ook rekening met deze financieringsbehoefte.⁵⁷ De ondernemer wordt immers niet verplicht om de jaarlijkse dotatie aan de oudedagsreserve ook daadwerkelijk te onttrekken aan de onderneming. Dit is ook gelijk een nadeel van de oudedagsreserve. In feite zorgt de oudedagsreserve slechts voor een verlaging van de winst uit onderneming en is vaak geen sprake van een adequate oudedagsvoorziening. Indien het geld besteed is aan andere zaken dan het financieren van de oudedagsvoorziening kunnen op het moment van het beëindigen van de onderneming te weinig middelen aanwezig zijn in de

⁵² Kamerstukken II 2005/2006, 29 949, nr. 56, p. 1.

⁵³ Artikel 3.6 Wet IB 2001.

⁵⁴ Commentaar NDFR op artikel 3.6 Wet IB 2001, paragraaf 1.

⁵⁵ Hof Arnhem 19-07-2011, nr. 11/00034, NTFR 2011/2227.

⁵⁶ Artikel 3.67 en artikel 3.68 Wet IB 2001.

⁵⁷ G.Th.W. Tekelenburg, "De oudedagsreserve in de Wet IB 2001", Belastingbrief 2002/10.

onderneming om de belastingclaim over de oudedagsreserve te voldoen.⁵⁸

Een tweede ondernemersfaciliteit is de ondernemersaftrek, welke bestaat uit de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek, de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid en de stakingsaftrek.⁵⁹ De zelfstandigenaftrek wordt beschouwd als de belangrijkste hiervan. Met de zelfstandigenaftrek wil de wetgever niet alleen het ondernemerschap stimuleren, maar ook tegemoetkomen aan de verschillende functies van het winstinkomen.⁶⁰ Het winstinkomen is immers niet geheel beschikbaar voor consumptie, maar dient ook deels hergeïnvesteed te worden om de onderneming te laten groeien. De belastingverlichting, als gevolg van de zelfstandigenaftrek, moet dan ook bijdragen aan meer investeringen en reserveringen door de ondernemer.^{61,62}

Nadat de ondernemersaftrek is toegepast, resteert de winst uit onderneming waarover de MKB-winstvrijstelling berekend wordt. De MKB-winstvrijstelling bedraagt 14% van de winst na aftrek van de ondernemersaftrek.⁶³ Met de Wet Werken aan Winst heeft de wetgever ervoor gekozen om een maatregel door te voeren die een incentive moet zijn voor ondernemersactiviteiten en winsten moet belonen. De MKB-winstvrijstelling betreft een vast percentage en komt daardoor in feite neer op een tariefverlaging.⁶⁴

2.2.2 Loon uit dienstbetrekking

2.2.2.1 Algemeen

De tweede inkomenscategorie die in de Wet IB 2001 wordt onderscheiden is loon. In artikel 3.81 Wet IB 2001 wordt voor het loonbegrip verwezen naar de Wet LB 1964. Op grond van de Wet LB 1964 wordt onder loon verstaan al hetgeen uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen dat wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.⁶⁵ In het kader daarvan worden vier soorten dienstbetrekkingen onderscheiden, welke hierna besproken zullen worden: de privaatrechtelijke dienstbetrekking, de publiekrechtelijke dienstbetrekking, de fictieve dienstbetrekking en de oneigenlijke dienstbetrekking.⁶⁶

⁵⁸ Kamerstukken II 2005/2006, 29 949, nr. 56, p. 3.

⁵⁹ Artikel 3.74 Wet IB 2001.

⁶⁰ Kamerstukken II 2005/2006, 29 949, nr. 56, p. 1.

⁶¹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr.3, p.20.

⁶² M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.38.B.a.

⁶³ Artikel 3.79a Wet IB 2001.

⁶⁴ Kamerstukken II 2005/2006, 30 572, nr.3, p.9.

⁶⁵ Artikel 10, eerste lid Wet LB 1964.

⁶⁶ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking.

2.2.2.2 *Privaatrechtelijke dienstbetrekking*

Voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking wordt aangesloten bij de arbeidsovereenkomst zoals gedefinieerd in het Burgerlijk Wetboek.⁶⁷ Op grond van het Burgerlijk Wetboek is een arbeidsovereenkomst een overeenkomst waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, om tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten.⁶⁸ Er moet dus aan drie cumulatieve voorwaarden worden voldaan vooraleer sprake is van een dienstbetrekking. De Hoge Raad heeft in dat kader aangegeven dat bij de beantwoording van de vraag of een rechtsverhouding tussen partijen moet worden aangemerkt als een arbeidsovereenkomst, moet worden getoetst of de inhoud van die rechtsverhouding voldoet aan de criteria die gelden voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst. Daarbij moet volgens de Hoge Raad acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband bezien, en dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan de overeenkomst en aldus daaraan inhoud hebben gegeven.⁶⁹ De wil van partijen is dus niet van doorslaggevend belang, maar kan de kwalificatie wel mede bepalen.⁷⁰

Gezagsverhouding

Uit de definitie volgt dat in geval van een arbeidsovereenkomst de werknemer zich verbindt in dienst van de werkgever. Hieruit kan worden afgeleid dat er sprake moet zijn van een bepaalde gezagsverhouding, waarbij de werknemer de arbeid verricht in ondergeschiktheid aan de werkgever.⁷¹ In dit kader moet worden beoordeeld of de werkgever bevoegd is tot het geven van aanwijzingen en instructies, waarbij het niet van belang is of de werkgever ook daadwerkelijk gebruik maakt van deze bevoegdheid.

Echter, ook bij het aangaan van een overeenkomst van opdracht en een overeenkomst tot aanneming van werk zal een gezagsrelatie tot stand komen en is de opdrachtgever bevoegd om de opdrachtnemer aanwijzingen te geven.⁷² In het geval van schijnconstructies zal veelal de arbeidsovereenkomst onderscheiden moeten worden van een overeenkomst van opdracht.⁷³ De invulling van de gezagsrelatie speelt dan ook een cruciale rol bij het onderscheid tussen

⁶⁷ HR 18-04-1951, BNB B 9002.

⁶⁸ Artikel 7:610, lid 1 BW.

⁶⁹ HR 25-03-2011, nr. 10/02146, NTFR 2011/675 met commentaar van J.D. Schouten, r.o. 3.3.2.

⁷⁰ D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, "Waar een wil is...", NTFR-B 2011/27.

⁷¹ G.J.J. Heerma van Voss, *Arbeidsovereenkomst*, regeling Boek 7 BW, aant. 1.2.

⁷² J.J. Trap, "De Hoge Raad na Groen/Schoevers: what's new?", *ArbeidsRecht* 2007/24.

⁷³ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking.

een werknemer en een opdrachtnemer. In het geval van een arbeidsovereenkomst zal een opdrachtgever gedurende de gehele contractperiode het gezag uitoefenen, terwijl bij een overeenkomst van opdracht en een overeenkomst tot aanneming van werk het gezag van de opdrachtgever hoofdzakelijk gericht zal zijn op de uiteindelijk te leveren goederen of diensten.⁷⁴ Een belangrijk kenmerk van werkgeversgezag is dan ook dat de baas het werk indeelt.⁷⁵ In het Gouden Kooi-arrest werd door de Hoge Raad geoordeeld dat de deelname aan het televisieprogramma de Gouden Kooi als een arbeidsovereenkomst moest worden aangemerkt. De deelnemster was verplicht zich te houden aan de aanwijzingen die het kader van wedstrijd-format of spelregels te boven gingen en die ingrepen in nagenoeg alle aspecten van haar dagelijks leven zolang zij zich in de villa bevond en dus deelnam aan het televisieprogramma.⁷⁶ Als een opdrachtgever dergelijke invloed kan uitoefenen op de opdrachtnemer zal veelal worden beoordeeld dat sprake is van werkgeversgezag en dus een arbeidsovereenkomst.

In de praktijk is het niet altijd even duidelijk of op grond van de betreffende gezagsverhouding al dan niet sprake is van een arbeidsovereenkomst. Indien niet met zekerheid kan worden vastgesteld of er sprake is van een gezagsverhouding, moet dit worden beoordeeld aan de hand van een aantal factoren. Hierbij is van belang of de "arbeid al dan niet binnen een organisatorisch verband wordt verricht, of de arbeid een duurzaam of incidenteel karakter heeft, of de arbeid voor risico van de werknemer of werkgever wordt gedaan, of de werkgever sociale premies en loonbelasting inhoudt, of degene die werkt BTW afdraagt, of dat degene die werkt vakantiedagen krijgt en andere aan het werknemerschap verbonden rechten geniet".⁷⁷ Uit het Groen/Schoevers arrest⁷⁸ kan worden opgemerkt dat de omstandigheid dat een opdrachtnemer op gezette tijden aanwezig moet zijn en de door de opdrachtgever gegeven richtlijnen moet respecteren niet per definitie betekent dat ook sprake is van een arbeidsovereenkomst. De overige omstandigheden moeten ook in ogenschouw genomen worden en kunnen ertoe leiden dat toch geen sprake is van een

⁷⁴ F.M. Werger, "De polonaise rond het DBA-dossier gaat nog wel even door", NTFR-B 2018/9.

⁷⁵ L.G.M. Stevens, "De keerzijde: zelfstandigen zonder perspectief", WFR 2015/248.

⁷⁶ CRvB 25-03-2010, nr. 08/06472, r.o. 3.4 en bevestigd door de Hoge Raad in HR 25-03-2011, nr. 10/02146, NTFR 2011/675 met commentaar van J.D. Schouten.

⁷⁷ Asser/Heerma van Voss 7-V 2015/20.

⁷⁸ HR 14-11-1997, nr. 16453 (Groen/Schoevers).

arbeidsovereenkomst.⁷⁹ Of al dan niet sprake is van een gezagsverhouding hangt dan ook af van de feiten en omstandigheden en niet van een enkel subcriterium.⁸⁰

Arbeid

Als gevolg van de arbeidsovereenkomst verbindt de werknemer zich gedurende een zekere tijd aan de werkgever en wordt diegene verplicht om arbeid te verrichten. Een belangrijk aspect is dat de werknemer de arbeid persoonlijk moet verrichten en zich dus niet zelf kan vervangen door een derde.^{81,82} In het geval een opdrachtnemer geheel vrij is om te bepalen of hij de arbeid persoonlijk zal verrichten of zich zal laten vervangen door een of meer anderen in zijn plaats is volgens de Hoge Raad geen sprake van een arbeidsovereenkomst.⁸³ De verplichting tot het persoonlijk verrichten van de arbeid sluit de mogelijkheid van zich laten vervangen echter niet geheel uit. Als een werknemer zich slechts bij uitzondering en alleen met toestemming van de werkgever mag laten vervangen wordt alsnog voldaan aan de verplichting tot het persoonlijk verrichten van arbeid.⁸⁴

In het kader van de arbeidsovereenkomst wordt het begrip arbeid ruim opgevat. Het is namelijk niet relevant van welke aard de arbeid is, zolang de arbeid maar wordt verricht in het belang van de werkgever.⁸⁵ Aldus de Hoge Raad is geen sprake van een dienstbetrekking als de activiteiten van de ‘werknemer’ grotendeels gericht zijn op het uitbreiden van de eigen kennis en ervaring, zoals bijvoorbeeld in het kader van een afstudeerstage.⁸⁶ De zinsnede dat gedurende een zekere tijd arbeid moet worden verricht, brengt niet met zich mee dat slechts arbeid die voor een bepaalde tijd wordt verricht tot een arbeidsovereenkomst kan leiden. Met een zekere tijd wordt namelijk enige tijd bedoeld. Hierdoor kan al sprake zijn van een arbeidsovereenkomst als de opdrachtnemer slechts een aantal uur of zelfs een uur arbeid verricht voor de opdrachtnemer. Dit element zal dan ook niet snel voor moeilijkheden zorgen bij de vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst.⁸⁷

Loon

Als derde voorwaarde voor een dienstbetrekking geldt dat de werkgever verplicht is om loon te betalen aan de werknemer. Onder loon wordt de vergoeding verstaan die de werkgever

⁷⁹ J.J. Trap, “*De Hoge Raad na Groen/Schoevers: what’s new?*”, *ArbeidsRecht* 2007/24.

⁸⁰ M.J.G.A.M. Weerepas, *Cursus Belastingrecht* LB 1.3.0.b2.l.

⁸¹ *Ibid.*

⁸² Artikel 7:659, lid 1 BW.

⁸³ HR 13-12-1957, NJ 1958/35.

⁸⁴ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, nr 05-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking.

⁸⁵ M.J.G.A.M. Weerepas, *Cursus Belastingrecht* LB 1.3.0.b2.l.

⁸⁶ HR 29-10-1982, nr. 11805, NJ 1983/230.

⁸⁷ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, nr 05-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking.

verschuldigd is aan de werknemer ter zake van de verrichte arbeid.⁸⁸ Hoewel in het Burgerlijk Wetboek het begrip loon niet gedefinieerd wordt, is wel opgenomen in welke vorm het loon mag worden vastgesteld.⁸⁹

Het civiele loonbegrip is beperkter dan het fiscale loonbegrip en is slechts relevant voor de vaststelling van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Voor de heffing van de loonbelasting wordt dan ook niet meer gekeken naar het civiele loonbegrip, maar enkel naar het fiscale loonbegrip.⁹⁰

2.2.2.3 Publiekrechtelijke dienstbetrekking

Op grond van artikel 2, eerste lid Wet LB 1964 wordt een onderscheid gemaakt tussen een privaatrechtelijke dienstbetrekking en een publiekrechtelijke dienstbetrekking. Zoals hiervoor besproken is bij de privaatrechtelijke dienstbetrekking sprake van een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst.⁹¹ De publiekrechtelijke dienstbetrekking ontstaat echter niet op grond van het Burgerlijk Wetboek, maar ontstaat als gevolg van een ambtelijke aanstelling. Een publiekrechtelijke dienstbetrekking hoeft dan ook niet getoetst te worden aan de drie cumulatieve voorwaarden zoals die gelden voor de privaatrechtelijke dienstbetrekking.

Hoewel in artikel 2, eerste lid Wet LB 1964 een onderscheid wordt gemaakt tussen de privaatrechtelijke dienstbetrekking en de publiekrechtelijke dienstbetrekking, is dit onderscheid verder niet van belang voor de heffing van de loonbelasting.⁹²

2.2.2.4 Fictieve dienstbetrekking

Indien een arbeidsverhouding niet kwalificeert als ‘echte’ dienstbetrekking op grond van artikel 7:610 BW, kan de arbeidsverhouding alsnog als een dienstbetrekking worden gekwalificeert, zij het in dat geval als een fictieve dienstbetrekking. De bepalingen met betrekking tot de fictieve dienstbetrekkingen zijn opgenomen in artikel 3 en artikel 4 Wet LB 1964.

De reden van de wetgever om bepaalde arbeidsverhoudingen als fictieve dienstbetrekking te beschouwen is gelegen in het feit dat deze arbeidsverhoudingen grotendeels gelijk zijn aan de arbeidsverhouding van personen die wel in een echte dienstbetrekking werkzaam zijn. De wetgever achtte het dan ook wenselijk dat deze arbeidsverhoudingen op gelijke wijzen

⁸⁸ HR 18-12-1953, NJ 1954/242.

⁸⁹ Artikel 7:617 BW.

⁹⁰ Commentaar NDFR op artikel 2 Wet LB 1964, par. 1.5.

⁹¹ Ibid., par. 1.2.2.

⁹² M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht LB 1.3.0.a.

behandeld worden voor de loonbelasting en werknemersverzekeringen.⁹³ De wetgever beschouwd de volgende arbeidsverhoudingen als fictieve dienstbetrekkingen.

Aannemers en hun hulpen

De aannemer die zich op grond van artikel 7:750 BW verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tot stand te brengen en op te leveren, waar een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld tegenover staat, wordt op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a Wet LB 1964 beschouwd als een persoon met een fictieve dienstbetrekking. Het is daarbij van belang dat de aannemer het werk niet tot stand brengt in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep. Hieruit kan worden afgeleid dat de fictieve dienstbetrekking ziet op aannemers die veelal voor slechts één opdrachtgever werkzaam zijn en die vrijwel geen ondernemersrisico lopen.⁹⁴ Niet alleen de arbeidsverhouding van de aannemer zelf, maar ook die van zijn eventuele hulpen wordt als fictieve dienstbetrekking beschouwd.⁹⁵ Voor de beoordeling of al dan niet sprake is van een fictieve dienstbetrekking voor de aannemer en zijn eventuele hulpen is wel van belang door wie de werkzaamheden worden uitgevoerd. De arbeidrelatie van de aannemer kwalificeert alleen als fictieve dienstbetrekking als hij de werkzaamheden grotendeels zelf verricht, waarbij de werkzaamheden van de hulpen ondersteunend dienen te zijn vooraleer sprake is van een fictieve dienstbetrekking. In de situatie dat de hulpen grotendeels het werk verrichten in plaats van de aannemer, dan is voor beide partijen geen sprake van een fictieve dienstbetrekking. De aannemer zal dan kwalificeren als zelfstandig ondernemer en de arbeidsverhouding van de hulpen moet in dat geval afzonderlijk beoordeeld worden aan de hand van de criteria voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking dan wel een fictieve dienstbetrekking.⁹⁶

Er is geen sprake van een fictieve dienstbetrekking indien de aannemer de werkzaamheden verricht voor de opdrachtgever in diens persoonlijke of huishoudelijke sfeer.⁹⁷

Tussenpersonen en hulpen

Op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet LB 1964 kan de arbeidsverhouding van tussenpersonen als een fictieve dienstbetrekking worden aangemerkt. Een tussenpersoon is iemand die tegen beloning bemiddelt tussen zijn opdrachtgever en een andere partij zodat een

⁹³ Commentaar NDFR op artikel 4 Wet LB 1964, par. 1.

⁹⁴ Commentaar NDFR op artikel 3 Wet LB 1964, par. 2.1.

⁹⁵ Artikel 3, eerste lid, onderdeel b Wet LB 1964.

⁹⁶ Commentaar NDFR op artikel 3 Wet LB 1964, par. 2.2 en 2.6.

⁹⁷ Artikel 3, tweede lid Wet LB 1964.

overeenkomst tot stand komt tussen deze twee partijen. Vooraleer in dat geval sprake is van een fictieve dienstbetrekking moet wel aan een aantal cumulatieve voorwaarden worden voldaan:

- De tussenpersoon sluit voor de bemiddelingswerkzaamheden een overeenkomst met de opdrachtgever;
- De tussenpersoon verricht zijn bemiddelingswerkzaamheden tegen een beloning;
- De bemiddelingswerkzaamheden van de tussenpersoon leiden tot het sluiten van een overeenkomst tussen de opdrachtgever en de andere partij;
- De tussenpersoon bezoekt de opdrachtgever en de andere partijen voor de bemiddelingswerkzaamheden;
- De tussenpersoon verricht de bemiddelingswerkzaamheden slechts voor één opdrachtgever;
- De bemiddelingswerkzaamheden mogen niet als bijkomstige werkzaamheid worden verricht; en
- De tussenpersoon laat zich doorgaans niet door meer dan twee personen bijstaan bij de bemiddelingswerkzaamheden.^{98,99}

De reden voor de fictieve dienstbetrekking in het geval van tussenpersonen is gelegen in het feit dat in het verleden de tussenpersonen veelal als zelfstandigen werden bestempeld, ook al was vaak maar sprake van een enkele opdrachtgever en werkzaamheden die niet van bijkomstige aard waren. De wetgever achtte het vanwege het afhankelijke karakter wenselijk om dergelijke situaties onder de werking van de werknemersverzekeringen te brengen.¹⁰⁰

Tevens kan voor de hulpen van de tussenpersoon ook sprake zijn van een fictieve dienstbetrekking op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel d Wet LB 1964.

Stagiairs

Zoals reeds besproken worden activiteiten die grotendeels gericht zijn op het uitbreiden van de eigen kennis en ervaring niet aangemerkt als arbeid in de zin van de privaatrechtelijke dienstbetrekking. Als geen sprake is van een ‘echte’ dienstbetrekking moet worden beoordeeld of de werkzaamheden in dat geval kwalificeren als een fictieve dienstbetrekking in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel e Wet LB 1964. Van een fictieve dienstbetrekking is sprake als de stagiair naast de onderricht, in feite loon in natura, ook nog een geldelijke

⁹⁸ Artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet LB 1964.

⁹⁹ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking, par. 2.5.2.

¹⁰⁰ Commentaar NDFR op artikel 3 Wet LB 1964, par. 3.1.

beloning ontvangt. Indien geen geldelijke beloning wordt genoten, kwalificeren de werkzaamheden niets als fictieve dienstbetrekking.¹⁰¹

Kinderen werkzaam in de onderneming van de ouder

Als kinderen meewerken in de onderneming van de ouder(s) kan sprake zijn van een privaatrechtelijke dienstbetrekking of van een fictieve dienstbetrekking. Van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is sprake als de kinderen onder dezelfde arbeidsvoorwaarden werken als de andere werknemers.¹⁰² Als de arbeidsverhouding tussen ouder en kind slechts aanwezig is vanwege de familiale band, het kind niet dezelfde arbeidsvoorwaarden geniet en het kind 15 jaar of ouder is, dan kwalificeren de werkzaamheden van het kind als fictieve dienstbetrekking.¹⁰³ De fictieve dienstbetrekking geldt alleen voor de loonbelasting en niet voor de werknemersverzekeringen.¹⁰⁴

Bestuurders van coöperaties

De personen die werkzaam zijn als bestuurder ten behoeve van een coöperatie met een werknemerszelfbestuur worden op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel g Wet LB 1964 geacht een fictieve dienstbetrekking te hebben. In artikel 4 van de Ziektewet worden een aantal voorwaarden genoemd waaraan voldaan moet worden vooraleer sprake is van de fictieve dienstbetrekking. Een van de voorwaarden is dat de bestuurder zelf ook lid dient te zijn van de coöperatie.¹⁰⁵

Bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen

Op grond van het Burgerlijk Wetboek kwalificeert de arbeidsrelatie tussen een statutair bestuurder en een beursgenoteerde vennootschap niet langer als een arbeidsovereenkomst.¹⁰⁶ De wetgever achtte het echter onwenselijk dat deze bestuurders niet langer onder de reikwijdte van de loonbelasting vielen en heeft daarom in artikel 3, eerste lid, onderdeel h Wet LB 1964 de fictie opgenomen dat de arbeidsverhouding tussen een bestuurder en een beursgenoteerde vennootschap toch als dienstbetrekking wordt aangemerkt, tenzij de bestuurder een niet-uitvoerende bestuurder is.¹⁰⁷ Dit houdt in dat enkel uitvoerende bestuurders van een beursgenoteerde vennootschap fictief als werknemer worden aangemerkt.

¹⁰¹ G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht LB 1.3.1.F.

¹⁰² Commentaar NDFR op artikel 3 Wet LB 1964, par. 5.1.

¹⁰³ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking, par. 2.5.4.

¹⁰⁴ G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht LB 1.3.1.G.

¹⁰⁵ Commentaar NDFR op artikel 3 Wet LB 1965, par. 7.

¹⁰⁶ Artikel 2:132, lid 3 BW.

¹⁰⁷ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking, par. 2.5.6.

Sinds 1 januari 2013 is het voor een BV en NV mogelijk om het bestuur in te richten als een one-tier board. In dat geval is sprake van één bestuurslaag waarin zowel uitvoerende als niet-uitvoerende bestuurders zitting hebben. In een dergelijk bestuursmodel is geen aparte raad van commissarissen.¹⁰⁸ In het verleden werd de arbeidsrelatie van een commissaris ook als een fictieve dienstbetrekking aangemerkt, maar deze bepaling is inmiddels uit de Wet LB 1964 verdwenen. Doordat een niet-uitvoerende bestuurder in feite een vergelijkbare toezichthoudende functie binnen de vennootschap verricht als een commissaris is door de afschaffing van de commissarisfictie een ongelijke behandeling ontstaan tussen niet-uitvoerende bestuurders en commissarissen.¹⁰⁹ Door de fictieve dienstbetrekking af te schaffen voor een niet-uitvoerende bestuurder wordt weer een gelijke behandeling tussen niet-uitvoerende bestuurders en commissarissen gerealiseerd.¹¹⁰

Thuiswerkers en hun hulpen

Thuiswerkers zijn personen die de werkzaamheden voor een opdrachtgever veelal thuis uitvoeren en niet in het bedrijf van de opdrachtgever.¹¹¹ Als zij deze arbeid niet verrichten in het kader van hun eigen bedrijf dan wel zelfstandig beroep, worden zij op grond van artikel 4, eerste lid, onderdeel a Wet LB 1964 geacht een fictieve dienstbetrekking te hebben indien zij de arbeid persoonlijk verrichten en daarvoor een maandelijks bruto-inkomen krijgen dat minstens tweevijfde van het minimumloon bedraagt.¹¹² Voor situaties waarin sprake is van een arbeidsverhouding die korter dan één maand duurt, tenzij binnen een maand een nieuwe arbeidsverhouding wordt aangegaan met diezelfde opdrachtgever, wordt geen fictieve dienstbetrekking aanwezig geacht.¹¹³ Voor de fictieve dienstbetrekking mag de thuiswerker zich slechts laten bijstaan door twee personen. Deze personen worden dan op grond van artikel 4, eerste lid, onderdeel b Wet LB 1964 ook geacht een fictieve dienstbetrekking te hebben.

Topsporters

Topsporters die een A-status van het NOC*NSF hebben gekregen ontvangen een inkomensvoorziening en kostenvergoeding van het Fonds voor de Topsporter indien zij met de uitoefening van hun sport niet zelf in hun levensonderhoud kunnen voorzien.¹¹⁴ Deze topsporters worden geacht een fictieve dienstbetrekking te hebben, waardoor de inkomsten

¹⁰⁸ M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht LB 1.3.1.J.

¹⁰⁹ Kamerstukken II 2017-2018, 34 786, nr. 3, p. 5.

¹¹⁰ M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht LB 1.3.1.J.

¹¹¹ Commentaar NDFR op artikel 4 Wet LB 1964, par. 2.1.

¹¹² Artikel 2b, eerste lid Uitvoeringsbesluit LB 1965.

¹¹³ Artikel 2b, tweede en derde lid, Uitvoeringsbesluit LB 1965.

¹¹⁴ Commentaar NDFR op artikel 4 Wet LB 1964, par. 3.

van de topsporter onder de loonbelasting en werknemersverzekeringen worden gebracht.¹¹⁵

Aanmerkelijkbelanghouder

Aanmerkelijkbelanghouders die werkzaam zijn in hun onderneming en daarvoor geen loon genieten, voldoen niet aan de criteria voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Middels artikel 4, eerste lid, onderdeel d Wet LB 1964 wordt geacht dat deze aanmerkelijkbelanghouders in fictieve dienstbetrekking staan. Indien de aanmerkelijkbelanghouder wel loon geniet voor zijn werkzaamheden ten behoeve van het lichaam is sprake van een privaatrechtelijke dienstbetrekking en wordt niet toegekomen aan de fictie. Niet alleen de aanmerkelijkbelanghouder zelf, maar ook de partner die arbeid verricht in het lichaam wordt geacht een fictieve dienstbetrekking te hebben.¹¹⁶

Vanwege het ontbreken van loon, wordt op grond van artikel 12a Wet LB 1964 het fictieve loon van de aanmerkelijkbelanghouder bepaald. Het fictieve loon hoeft niet daadwerkelijk uitbetaald te worden aan de aanmerkelijkbelanghouder, maar is wel van belang voor de heffing van de loonbelasting en de inkomstenbelasting.

Gelijkgestelden

Arbeidsverhoudingen van personen die op grond van voorgaande ficties nog niet als dienstbetrekking kwalificeren, maar waarvan de arbeidsverhouding maatschappelijk gezien gelijk gesteld kan worden aan een dienstbetrekking, worden op grond van artikel 4, eerste lid, onderdeel e Wet LB 1964 alsnog als dienstbetrekking beschouwd. Dit betreft de fictie voor de zogenaamde gelijkgestelden. Voor de arbeidsverhouding is van belang dat de persoon de arbeid persoonlijk en tegen beloning verricht. Het gaat in dit geval niet om een specifieke vorm van arbeid.¹¹⁷ De fictie is niet van toepassing als de gelijkgestelde de werkzaamheden in het kader van zijn eigen onderneming of zelfstandig beroep uitvoert dan wel de arbeid verricht ten behoeve van de persoonlijke aangelegenheden van de opdrachtgever/werkgever.¹¹⁸ De werkzaamheden dienen voor de duur van ten minste een maand op doorgaans twee dagen per week te worden verricht tegen een beloning die niet lager is dan tweevijfde van het wettelijk minimumloon.^{119,120}

¹¹⁵ Artikel 4, eerste lid, onderdeel c Wet LB 1964.

¹¹⁶ Commentaar NDFR op artikel 4 Wet LB 1964, par. 4.1.

¹¹⁷ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking, par. 2.5.11.

¹¹⁸ Artikel 2e, tweede lid Uitvoeringsbesluit LB 1965.

¹¹⁹ Artikel 2c, eerste lid Uitvoeringsbesluit LB 1965.

¹²⁰ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking, par. 2.5.12.

De fictie voor gelijkgestelden kan buiten spel gezet worden door artikel 2e, tweede lid, onderdeel f Uitvoeringsbesluit LB 1965. Hierin is opgenomen dat de arbeidsrelatie niet als een fictieve dienstbetrekking wordt aangemerkt als partijen werkzaam zijn op basis van een voor aanvang van de betaling van de beloning gesloten schriftelijke overeenkomst waaruit blijkt dat het de bedoeling is van beide partijen dat de artikelen 2b en 2c Uitvoeringsbesluit LB 1965 niet van toepassing zijn. Deze bepaling is door de wetgever ingevoerd in het licht van de Wet DBA.¹²¹ In het volgende hoofdstuk zal nader worden ingegaan op de Wet DBA, maar voor nu komt het er in het kort op neer dat onder de Wet DBA met modelovereenkomsten gewerkt zal worden. Doordat de criteria voor het vaststellen van deze fictieve dienstbetrekking – en tevens die voor thuiswerkers – te algemeen zijn, is het bij de beoordeling van de modelovereenkomst niet altijd mogelijk om te zien of sprake is van de fictie voor gelijkgestelden en thuiswerkers.¹²² Door in de overeenkomst op te nemen dat partijen de bedoeling hebben om de fictie voor gelijkgestelden (en thuiswerkers) niet van toepassing te laten zijn, dient bij de beoordeling van de (model)overeenkomst slechts getoetst te worden aan de echte dienstbetrekking dan wel andere fictieve dienstbetrekkingen.¹²³

2.2.2.5 Oneigenlijke dienstbetrekking

De oneigenlijke dienstbetrekking betreft situaties die in de loonbelasting worden betrokken ter vergemakkelijking van de heffing van de inkomstenbelasting, zoals termijnen van lijfrente en uitkeringen ter vervanging van gederfde of te derven periodieke uitkeringen of verstrekkingen.¹²⁴ De wetgever heeft, naast de echte en fictieve dienstbetrekking, deze bepaling ingevoerd om de te betalen belasting ook daadwerkelijk te kunnen innen. Door middel van de loonbelasting wordt voor de heffing aangesloten bij het moment dat de belastingplichtige de lijfrente of uitkering ontvangt en dus de financiële middelen heeft om de belasting te betalen.¹²⁵

2.2.2.6 Belastingheffing

2.2.2.6.1 Loonbelasting

Het loon dat een werknemer geniet uit dienstbetrekking wordt allereerst in de loonheffing

¹²¹ M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht LB 1.3.2.E.

¹²² Besluit van 8 april 2016 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en het besluit van 24 december 1986, houdende vaststelling van een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in artikel 5 van de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering, artikel 5 van de Ziektewet en artikel 5 van de Werkloosheidswet (Stb. 1986, 655) in verband met de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties, Stb. 2016, 165, p.5.

¹²³ M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht LB 1.3.2.E.

¹²⁴ Artikel 34 Wet LB 1964.

¹²⁵ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-08, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking, par. 2.7.

betrokken. Middels de loonbelasting wordt een belasting geheven van o.a. werknemers, waarbij de inhoudingsplichtige verantwoordelijk is voor de inhouding en afdracht van de loonbelasting die verschuldigd is over het loon.¹²⁶ Voor de heffing van loonbelasting moet dus sprake zijn van een werknemer, een inhoudingsplichtige en de werknemer dient een loon te ontvangen van de inhoudingsplichtige.¹²⁷

Als werknemer worden alle natuurlijke personen met een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking in Nederland beschouwd.¹²⁸ In het voorgaande is reeds besproken wat hieronder wordt verstaan. Daarnaast worden natuurlijke personen die loon genieten uit een vroegere dienstbetrekking ook als werknemer aangemerkt voor de loonbelasting.

Hoewel voor de heffing van loonbelasting in beginsel dus vereist is dat sprake moet zijn van een werknemer, geldt dat in het geval van een fictieve dienstbetrekking niet.¹²⁹ De wetgever heeft er echter voor gekozen om bepaalde arbeidsverhoudingen als fictieve dienstbetrekkingen aan te merken om zo de inkomsten uit die arbeidsverhoudingen alsnog in de loonbelasting te kunnen betrekken.

Op grond van de Wet LB 1964 worden een aantal partijen als inhoudingsplichtige aangemerkt. Allereerst is dit de werkgever.¹³⁰ Het gaat hier dan om de tegenwoordige dienstbetrekking. In het kader van de vroegere dienstbetrekking wordt degene die het loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt, aangemerkt als inhoudingsplichtige.¹³¹ Het gaat in dat geval veelal om pensioenfondsen, maar ook een voormalig werkgever of levensverzekeringsmaatschappijen die pensioenuitkeringen verstrekken worden aangemerkt als inhoudingsplichtige.¹³² Daarnaast wordt ook degene die uitkeringen of verstrekkingen verstrekt in het kader van de sociale werknemersverzekeringen aangemerkt als inhoudingsplichtige.^{133,134} In het kader van de fictieve dienstbetrekking is het afhankelijk van het soort arbeidsverhouding wie als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt.¹³⁵ De inhoudingsplichtige heeft op grond van artikel 27 Wet LB 1964 de verplichting om de

¹²⁶ Artikel 1 Wet LB 1964.

¹²⁷ Commentaar NDFR op artikel 6 Wet LB 1964, par. 1.

¹²⁸ Artikel 2 Wet LB 1964.

¹²⁹ Commentaar NDFR op artikel 2 Wet LB 1964, par. 1.1.

¹³⁰ Artikel 6, eerste lid, onderdeel a Wet LB 1964.

¹³¹ Artikel 6, eerste lid, onderdeel b Wet LB 1964.

¹³² Commentaar NDFR op artikel 6 Wet LB 1964, par. 2.2.1.

¹³³ Artikel 6, eerste lid, onderdeel c Wet LB 1964.

¹³⁴ Commentaar NDFR op artikel 6 Wet LB 1964, par. 2.3.1.

¹³⁵ Artikel 7 Wet LB 1964.

loonbelasting in te houden op het loon van de werknemer en deze af te dragen aan de belastingdienst.

Loonbegrip voor de loonbelasting

Uit het vorenstaande bleek reeds dat het fiscale loonbegrip ruimer is dan het civiele loonbegrip. De invulling van het fiscale loonbegrip is in de artikelen 10 tot en met 13bis Wet LB 1964 opgenomen. Uit artikel 10 Wet LB 1964 blijkt dat al hetgeen dat uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, alsmede hetgeen dat wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking, wordt aangemerkt als loon.

Uit de definitie volgt dat ook vergoedingen en verstrekkingen tot het loon worden gerekend. Tot 2011 waren in de Wet LB 1964 een aantal vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen opgenomen die dus niet tot het loon behoorden. Als gevolg van de invoering van de werkkostenregeling in 2011 zijn deze vrijgestelde vergoedingen en verstrekkingen afgeschaft en worden zij wel tot het loon gerekend.¹³⁶ Dit houdt dus in dat in beginsel elk voordeel dat de werknemer in het kader van zijn dienstbetrekking geniet, tot de belastinggrondslag voor de loonbelasting wordt gerekend.¹³⁷ In artikel 11 Wet LB 1964 worden vervolgens bepaalde voordelen uitgezonderd als loon. Ten aanzien van sommige specifieke looninkomsten zijn speciale regels opgenomen met betrekking tot de belastingheffing. Het gaat dan om loon in de vorm van aandelenoptierechten (artikel 10a), fictief loon voor directeur-grotaandeelhouders (artikel 12a), loon in natura (artikel 13) en loon in de vorm van een ter beschikking gestelde auto (artikel 13bis).¹³⁸

Op grond van artikel 31a, tweede lid Wet LB 1964 hoeft de werkgever geen loonbelasting in te houden over vergoedingen en verstrekkingen, zolang het bedrag niet hoger is dan 1,2% van de fiscale loonsom, welk bedrag wordt vermeerderd met een aantal specifieke vergoedingen en verstrekkingen. De vergoedingen en verstrekkingen behoren dus wel tot het loon, maar er hoeven uiteindelijk geen loonheffingen over betaald te worden. Indien het bedrag aan vergoedingen en verstrekkingen de grens van 1,2% van de fiscale loonsom overschrijdt, is door de werkgever over het meerdere 80% eindheffing verschuldigd.¹³⁹ Over dit bedrag hoeft

¹³⁶ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, nr 05-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 7 Onbelaste vergoedingen en verstrekkingen.

¹³⁷ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, nr 05-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 4 Het loon, par. 4.2.

¹³⁸ M.J.G.A.M. Weerepas, *Cursus Belastingrecht LB 2.2.0.a1*.

¹³⁹ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, nr 05-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 7 Onbelaste vergoedingen en verstrekkingen, par. 7.2.1.

de werkgever geen premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW in te houden.¹⁴⁰

In het geval van de eindheffing neemt de werkgever de loonbelasting voor zijn rekening. Hoewel de loonbelasting in beginsel een belasting is die ten laste van de werknemer komt – de loonbelasting wordt immers over het loon ingehouden – is daarvan geen sprake in het geval van de eindheffing. Loonbestanddelen die in de eindheffing worden betrokken vormen geen loon voor de werknemer en kunnen ook niet door de werknemer worden verrekend in de inkomstenbelasting.¹⁴¹ In artikel 31 Wet LB 1964 is opgenomen wat de eindheffingsbestanddelen zijn.

Het loonbegrip is niet alleen van belang voor de loonbelasting, maar ook voor de premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW. De heffing en afdracht van de belasting en premies dient door de werkgever te geschieden op één gecombineerde aangifte.¹⁴² Tot 2013 was echter sprake van verschillende loonbegrippen. Dit werd door werkgevers dan ook als ingewikkeld en bewerkelijk ervaren wat leidde tot hogere administratieve lasten bij de werkgevers.¹⁴³ Als gevolg hiervan heeft de wetgever met ingang van 1 januari 2013 de Wet uniformering loonbegrip ingevoerd. Het uitgangspunt van deze wet is een uniform loonbegrip voor de loonbelasting, premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW.¹⁴⁴ Hierbij wordt het loonbegrip voor de loonbelasting leidend voor de andere inhoudingen.¹⁴⁵ Niet alleen de werkgevers – verlaging van de administratieve lastendruk – maar ook de werknemers – vereenvoudiging van het loonstrookje – hebben baat gehad bij de invoering van het uniforme loonbegrip.¹⁴⁶

2.2.2.6.2 Inkomstenbelasting

Naast de loonbelasting wordt het loon dat een werknemer geniet middels een dienstbetrekking

¹⁴⁰ https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HL/stappenplan-stap_8_eindheffing_werkkostenregeling.html#HL-08.1

¹⁴¹ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 8 Loonbelasting als eindheffing, par. 8.1.

¹⁴² Artikel 27 Wet LB 1964, artikel 27b Wet LB 1964, artikel 27c Wet LB 1964 en artikel 27d Wet LB 1964.

¹⁴³ Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip), Kamerstukken II 2009-2010, 32 131, nr. 3, p.2.

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 4 Het loon.

¹⁴⁶ Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip), Kamerstukken II 2009-2010, 32 131, nr. 3, p.2.

ook in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken.¹⁴⁷ De reeds door de inhoudingsplichtige ingehouden loonbelasting wordt vervolgens verrekend met de door de werknemer verschuldige inkomstenbelasting over zijn inkomen.¹⁴⁸

Loonbegrip voor de inkomstenbelasting

Voor de heffing van inkomstenbelasting wordt het belastbare loon gedefinieerd als het loon minus de reisaf trek. Voor de bepaling van het loon wordt in beginsel aangesloten bij de loonbelasting.¹⁴⁹ In het kader van de inkomstenbelasting worden echter ook een aantal loonbestanddelen tot het loon gerekend, die geen loon vormen voor de loonbelasting.¹⁵⁰

In artikel 3.82 Wet IB 2001 is de uitbreiding van het loonbegrip terug te vinden. Zo worden allereerst fooien en dergelijke prestaties van derden voor het werkelijk genoten voordeel in aanmerking genomen.¹⁵¹ Dit in tegenstelling tot de loonbelasting, waar de fooien wel tot het loon gerekend worden, zij het voor een fictief bedrag. Dit bedrag kan zowel hoger of lager zijn dan het werkelijke bedrag aan fooien.¹⁵² Door in de inkomstenbelasting rekening te houden met het werkelijke bedrag wordt het fictieve bedrag in feite gecorrigeerd en wordt naar het juiste bedrag belasting geheven.

Voor de inkomstenbelasting is tevens het bedrag van belang dat wordt genoten ter zake van gederfd of te derven loon.¹⁵³ Hierbij moet gedacht worden aan een schadevergoeding ter zake van gederfd of te derven loon die van anderen dan van de werkgever worden ontvangen.¹⁵⁴ Ook worden uitkeringen op grond van een buitenlandse pensioenregeling tot het loon voor de inkomstenbelasting gerekend.¹⁵⁵ Daarentegen worden de eindheffingsbestanddelen niet meegenomen bij de bepaling van het loon voor de inkomstenbelasting.¹⁵⁶

Reisaf trek

Waar de wetgever voor ondernemers meerdere faciliteiten heeft ingevoerd die eraan bij dragen dat het belastbare inkomen van de ondernemer verlaagd wordt, geldt er voor belastingplichtigen met loon uit een dienstbetrekking slechts een enkele aftrek, zijnde de

¹⁴⁷ Artikel 3.80 Wet IB 2001.

¹⁴⁸ H.P.A.M. van Arendonk e.a., Wegwijs in de inkomstenbelasting, nr 04-11, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 4 Inkomsten uit Arbeid, par. 4.3.

¹⁴⁹ Artikel 3.81 Wet IB 2001.

¹⁵⁰ M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht IB.3.3.4.A.

¹⁵¹ Artikel 3.81 Wet IB 2001.

¹⁵² M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht IB.3.3.4.B.b.

¹⁵³ Artikel 3.82, eerste lid, onderdeel a, onder 1° Wet IB 2001.

¹⁵⁴ M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht IB.3.3.4.B.c1.

¹⁵⁵ Artikel 3.82, eerste lid, onderdeel b en c Wet IB 2001.

¹⁵⁶ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 8 Loonbelasting als eindheffing, par. 8.1.

reisaf trek. Deze aftrek geldt voor werknemers die met het openbaar vervoer naar hun werk reizen en waarbij de afstand tussen de woning en de plaats van de werkzaamheden meer dan 10 kilometer bedraagt.¹⁵⁷ Indien door werknemers andere kosten worden gemaakt in verband met hun dienstbetrekking, dan kunnen deze niet ten laste van het belastbare loon gebracht worden.¹⁵⁸

2.2.3 Resultaat uit overige werkzaamheid

2.2.3.1 Algemeen

De derde inkomenscategorie in de Wet IB 2001 is het resultaat uit overige werkzaamheid. Het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden wordt omschreven als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren, verminderd met de terbeschikkingsvrijstelling.¹⁵⁹ Hoewel deze inkomenscategorie ook wel wordt gezien als een restcategorie voor inkomsten die voortvloeien uit een vorm van arbeid, heeft deze categorie daar niet alleen betrekking op. Op grond van artikel 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 wordt het begrip werkzaamheid uitgebreid met bepaalde terbeschikkingstellingen. Hierna zal worden besproken wanneer sprake is van een overige werkzaamheid.

2.2.3.2 Overige werkzaamheid

Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat onder een overige werkzaamheid moet worden verstaan het verrichten van enige vorm van arbeid in het economische verkeer, die is gericht op het behalen van een geldelijk voordeel en welke niet kan worden aangemerkt als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking.¹⁶⁰ De basis voor deze omschrijving is gelegen in artikel 22, eerste lid, onderdeel b van de Wet IB 1964.¹⁶¹ Op grond van dit artikel werden de inkomsten uit overige arbeid in de belastingheffing betrokken.

In de voorgaande paragrafen zijn de winst uit onderneming en het loon uit dienstbetrekking achtereenvolgens besproken. In het geval van deze inkomenscategorieën bestaat een rechtsfiguur waaruit de voordelen voortkomen. In deze situaties valt de beoordeling van de broncriteria dan ook samen met de beoordeling van de aanwezigheid van een rechtsfiguur, zijnde een onderneming of een dienstbetrekking. In tegenstelling tot de winst uit onderneming

¹⁵⁷ Artikel 3.87 Wet IB 2001.

¹⁵⁸ Commentaar NDFR op artikel 3.87 Wet IB 2001, par. 1.

¹⁵⁹ Artikel 3.90 Wet IB 2001.

¹⁶⁰ MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3, p.132.

¹⁶¹ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.90 Wet IB 2001, aant. 1.2.

en loon uit dienstbetrekking ontbreekt bij het resultaat uit overige werkzaamheid een dergelijk rechtsfiguur.¹⁶²

In het kader van de kwalificatie tot overige werkzaamheid speelt de bronvraag dan ook een belangrijke rol. In de hierboven genoemde omschrijving van een overige werkzaamheid zitten reeds de drie algemene broncriteria verscholen: deelname aan het economische verkeer, het oogmerk om een voordeel te behalen en het redelijkerwijs kunnen verwachten van een voordeel. Uit paragraaf 2.3.1.2 bleek reeds dat een belangrijke aanwijzing voor deelname aan het economische verkeer is dat prestaties worden verricht waarvoor een beloning wordt genoten. Ten aanzien van het tweede criterium – het winstoogmerk – zal de belastingplichtige in het geval van een (positief) voordeel – dat niet als winst of loon wordt aangemerkt – er voor willen pleiten dat hij bij het verrichten van de activiteit er niet naar streeft om winst te behalen. Door een winstoogmerk als vereiste voor belastingheffing, kunnen (positieve en negatieve) voordelen die met liefhebberijen en hobby's worden behaald buiten de belastingheffing worden gehouden.¹⁶³ In het geval van negatieve voordelen zorgt het derde criterium – het redelijkerwijs kunnen verwachten van een voordeel – ervoor dat objectief wordt beoordeeld of redelijkerwijs verwacht kan worden of in de toekomst wel degelijk positieve voordelen behaalt zullen gaan worden met de betreffende activiteit.¹⁶⁴

Naast de drie algemene broncriteria geldt in het geval van een overige werkzaamheid als vierde criterium dat sprake moet zijn van enige vorm van arbeid. Vandaar dat deze inkomenscategorie ook wel gezien wordt als de restcategorie voor inkomen verkregen uit arbeid. Het arbeidscriterium houdt niet in dat er een bepaalde hoeveelheid fysieke arbeid geleverd dient te worden.¹⁶⁵ Het gaat met name om de kwaliteit van de arbeid, waarbij als gevolg van de arbeid een voordeel behaald wordt.¹⁶⁶ De beoordeling van een overige werkzaamheid is – als gevolg van het ontbreken van een rechtsfiguur – sterk casuïstisch en afhankelijk van de situatie zal een gewicht worden toegekend aan de criteria bij de beoordeling.¹⁶⁷ Het is dan ook mogelijk dat veel verschillende gevallen tot de inkomenscategorie resultaat uit overige werkzaamheid worden gerekend.

¹⁶² A.C. Rijkers, Cursus Belastingrecht IB 3.4.3.B.b1.

¹⁶³ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 2.3, aant. 5.

¹⁶⁴ Ibid., aant. 6.

¹⁶⁵ J.E.A.M. van Dijck, "Vermogensbeheer", WFR 1976/141.

¹⁶⁶ A.C. Rijkers, Cursus Belastingrecht IB 3.4.3.B.b2.i.

¹⁶⁷ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de inkomstenbelasting, nr 04-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 5 Resultaat uit overige werkzaamheid, par. 5.2.1.

In de literatuur zijn in het verleden een drietal activiteiten onderscheiden als (overige) arbeid: werkzaamheden, niet-speculatieve vermogenstransacties met een voorzienbaar voordeel en diensten.^{168,169} Deze onderverdeling geeft de meeste vormen van arbeid weer die voor de belastingheffing op grond van artikel 3.90 Wet IB 2001 in aanmerking komen.¹⁷⁰

Van een werkzaamheid is sprake als een belastingplichtige handelingen verricht met betrekking tot een vermogensbestanddeel waardoor een meerwaarde wordt gecreëerd die bij verkoop gerealiseerd zal worden.¹⁷¹ Het gaat hierbij om arbeid die normaal vermogensbeheer te boven gaat. In het geval van normaal vermogensbeheer – zuivere speculatie – is de arbeid namelijk niet gericht op het behalen van een voordeel dat voorzienbaar is.¹⁷² In het geval van een louter speculatieve transactie heeft de belastingplichtige geen invloed op het te behalen resultaat en het resultaat is dan ook alleen afhankelijk van onvoorzienbare factoren.¹⁷³ In het kader van de belastingheffing is het van belang dat er een sterk verband is tussen de arbeid en het voordeel, wat in het geval van normaal vermogensbeheer dus niet zo is.¹⁷⁴

De tweede activiteit die wordt onderscheiden – niet-speculatieve transacties met een voorzienbaar voordeel – ligt naar mijn idee in het verlengde van de eerste activiteit. In jurisprudentie is uiteengezet wanneer een voordeel als niet-speculatief kan worden aangemerkt omdat het voordeel voorzienbaar c.q. beïnvloedbaar is geweest.¹⁷⁵ Als eerste is hiervan sprake als een belastingplichtige een vermogensbestanddeel aankoopt tegen een duidelijk te lage prijs met het doel een voordeel te realiseren bij de verkoop. De verkoper verkoopt het vermogensbestanddeel in dat geval onbewust tegen een te lage prijs waardoor vrijgevigheid geen rol speelt bij de totstandkoming van de prijs. Een belastingplichtige kan ook over informatie beschikken waardoor hij het betreffende voordeel kan behalen. Hierbij moet gedacht worden aan een bepaalde deskundigheid en ervaring die het voordeel beïnvloeden.¹⁷⁶ De Hoge Raad heeft in het bami- en nasireceptenarrest uiteen gezet, dat de criteria voordeel beogen en voordeel verwachten van belang zijn voor het onderscheid in

¹⁶⁸ A.J.M. Arends, *“Recente ontwikkelingen rond andere opbrengst van arbeid”*, WFR 1993/1891.

¹⁶⁹ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de inkomstenbelasting*, nr 04-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 5 Resultaat uit overige werkzaamheid, par. 5.2.2.

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ J.E.A.M. van Dijck, *“Vermogensbeheer”*, WFR 1976/141.

¹⁷² P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de inkomstenbelasting*, nr 04-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 5 Resultaat uit overige werkzaamheid, par. 5.2.5.

¹⁷³ A.J.M. Arends, *“Recente ontwikkelingen rond andere opbrengst van arbeid”*, WFR 1993/1891.

¹⁷⁴ A.C. Rijkers, *Cursus Belastingrecht IB 3.4.3.B.d1.*

¹⁷⁵ P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de inkomstenbelasting*, nr 04-12, *Wegwijs Reeks*, hoofdstuk 5 Resultaat uit overige werkzaamheid, par. 5.2.5.

¹⁷⁶ *Ibid.*

speculatieve en niet-speculatieve vermogenstransacties.¹⁷⁷ Voor een niet-speculatieve transactie geldt dus dat de belastingplichtige een voordeel behaald met de transactie doordat de belastingplichtige daarvoor enige arbeid/handelingen heeft verricht. Vooraleer sprake is van een niet-speculatieve transactie dient er een causaal verband te bestaan tussen de door de belastingplichtige verrichte arbeid en het door hem behaalde voordeel met de transactie. De criteria voordeel beogen en voordeel verwachten kunnen helpen bij de beoordeling of er een causaal verband bestaat tussen de arbeid en het behaalde voordeel.¹⁷⁸

Diensten worden als derde activiteit onderscheiden ten aanzien van een overige werkzaamheid. Het gaat dan om alle prestaties die door de belastingplichtige aan een derde worden verricht, dan wel in het economisch verkeer plaatsvinden.¹⁷⁹

Zoals eerder al aangegeven wordt het resultaat uit overige werkzaamheid ook wel als een restcategorie voor arbeidsinkomen gezien. Voor deze restcategorie kunnen vele handelingen als arbeid worden bestempeld, zoals het bedenken van een slagzin, het uitponden van onroerende zaken en het deelnemen aan medische proeven.¹⁸⁰

2.2.3.3 Belastingheffing

Het resultaat uit een overige werkzaamheid wordt op grond van artikel 3.90 Wet IB 2001 in de inkomstenbelasting betrokken. Het resultaat wordt hierbij omschreven als het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden behaald met een werkzaamheid.¹⁸¹

Op grond van artikel 3.95 Wet IB 2001 wordt voor de bepaling van het resultaat van de werkzaamheid deels aangesloten bij de winstbepalingen zoals deze gelden voor de winst uit onderneming. In beide gevallen worden de winst c.q. het resultaat bepaald aan de hand van het totaalwinstbegrip en het goed koopmansgebruik.¹⁸² Door het totale winstbegrip van toepassing te laten zijn worden in beginsel alle opbrengsten en kosten tot het resultaat van de overige werkzaamheid gerekend.¹⁸³ De resultaatgenieter kan dus de werkelijk gemaakte kosten ten laste van het resultaat brengen, waarbij wel rekening gehouden dient te worden met de aftrekbeperkingen in de Wet IB 2001.

¹⁷⁷ HR 14-04-1993, nr. 28 847, BNB 1993/203, met noot van Van Dijck.

¹⁷⁸ A.J.M. Arends, "Recente ontwikkelingen rond andere opbrengst van arbeid", WFR 1993/1891.

¹⁷⁹ J.E.A.M. van Dijck, "Vermogensbeheer", WFR 1976/141.

¹⁸⁰ Commentaar NDFR op artikel 3.90 Wet IB 2001, par. 5.1.

¹⁸¹ Artikel 3.94 Wet IB 2001.

¹⁸² MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3, p.30.

¹⁸³ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.94 Wet IB 2001, aant. 2.

Een wezenlijk verschil in het kader van de winstbepaling voor de winst uit onderneming en het resultaat uit overige werkzaamheid is dat resultaatgenieters geen beroep kunnen doen op de ondernemersfaciliteiten. De wetgever heeft deze in het leven geroepen met het doel om de duurzame organisatie van kapitaal en arbeid in stand te houden en/of uit te breiden. Doordat in het geval van een werkzaamheid geen sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid zijn de ondernemersfaciliteiten dan ook niet van toepassing.¹⁸⁴

2.3 Sociaalrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid

Naast het belang voor de belastingheffing is de inkomens kwalificatie ook van belang voor de sociale zekerheidswetgeving.

Op grond van artikel 20, eerste lid Gw draagt de overheid de zorg voor de bestaanszekerheid van de Nederlandse bevolking alsmede voor de spreiding van de welvaart. Als onderdeel hiervan heeft de wetgever de verplichting om een sociaal zekerheidsstelsel in te richten.^{185,186} In de Grondwet is niet nader gespecificeerd waaruit het sociale zekerheidsstelsel moet bestaan, zodat bij de invulling van het sociale zekerheidsstelsel gekeken kan worden naar de ontwikkelingen in de maatschappij.¹⁸⁷ Onder voorwaarden verleent de overheid financiële ondersteuning aan personen die tijdelijk of langdurig weinig tot geen inkomen ontvangen als gevolg van arbeidsongeschiktheid, werkloosheid, ziekte of ouderdom.^{188,189}

Het sociale zekerheidsstelsel wordt in Nederland onderverdeeld in sociale verzekeringen en sociale voorzieningen, welke hierna zullen worden besproken.

2.3.1 Sociale verzekeringen

De sociale verzekeringen betreffen verplichte verzekeringen. Door deze verzekeringen verplicht te stellen, zorgt de overheid voor een solidariteitsstelsel, waarbij zowel de goede als slechte risico's de lasten dragen.¹⁹⁰ Het doel van de sociale verzekeringen is om aan personen een uitkering te verstrekken indien deze personen als gevolg van arbeidsongeschiktheid, werkloosheid of ouderdom niet of niet geheel in staat zijn om een arbeidsinkomen te verwerven. De sociale verzekeringen worden onderverdeeld in de volksverzekeringen en de werknemersverzekeringen.

¹⁸⁴ MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3, p.133.

¹⁸⁵ Artikel 20, tweede lid GW.

¹⁸⁶ D.E. Bunschoten, Tekst & Commentaar Grondwet, art. 20 GW, aant. 2.

¹⁸⁷ Kamerstukken II, 1975/1976, 13873, nr.3, p. 12.

¹⁸⁸ <https://www.zorgwijzer.nl/fag/sociale-zekerheid#overzicht>.

¹⁸⁹ D.E. Bunschoten, Tekst & Commentaar Grondwet, art. 20 GW, aant. 3.

¹⁹⁰ R.P. Bourne, Cursus Belastingrecht PH.0.0.1.

2.3.1.1 Volksverzekeringen

Op grond van artikel 2 van de Wet financiering sociale verzekeringen worden drie volksverzekeringen onderscheiden: de AOW, de Anw en de Wlz.

AOW

Middels de AOW ontvangen alle ingezetenen van Nederland een basisinkomen na het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Het recht op een AOW-uitkering wordt gedurende vijftig jaar opgebouwd, vanaf de aanvangsleeftijd tot aan de pensioengerechtigde leeftijd.¹⁹¹ Doordat iedereen gedurende vijftig jaar verzekerd is voor de AOW, houdt dit in dat iedereen jaarlijks 2% van zijn AOW-recht opbouwt.¹⁹²

Anw

In geval van de Anw wordt bij het overlijden van de verzekerde¹⁹³ voorzien in een uitkering aan de nabestaande of wezen van de verzekerde.¹⁹⁴ Op deze manier zorgt de overheid ervoor dat nabestaanden en volle wezen verzekerd zijn van een basisinkomen na het overlijden van de partner dan wel beide ouders.¹⁹⁵ Niet iedereen heeft recht op een nabestaanden- of wezenuitkering. In het kader van de nabestaandenuitkering dient de nabestaande voor tenminste 45% arbeidsongeschikt te zijn of een minderjarig kind te hebben.¹⁹⁶ Daarnaast mag de nabestaande de pensioengerechtigde leeftijd nog niet bereikt hebben.¹⁹⁷ In het geval van een wezenuitkering wordt deze uitkering slechts verstrekt aan kinderen die als gevolg van het overlijden van de verzekerde ouderloos zijn geworden en die voldoen aan de leeftijdsvoorwaarde.¹⁹⁸

Wlz

Op grond van de Wlz krijgen personen met een aandoening of beperking alle zorg die zij nodig hebben.^{199,200} Een voorbeeld van de verzekerde zorg is het verblijf in een instelling.²⁰¹

¹⁹¹ Artikel 7 AOW.

¹⁹² C. van der Spek, Cursus Belastingrecht PH.1.0.1.B.c.

¹⁹³ De overledene moet op de dag van het overlijden in Nederland verzekerd zijn voor de Anw. Het is dus van belang dat diegene op de dag van het overlijden in Nederland woonde en/of werkte.

¹⁹⁴ Artikel 14 en artikel 26 Anw.

¹⁹⁵ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/algemene-nabestaandenwet-anw>.

¹⁹⁶ Artikel 14, eerste lid en artikel 11 Anw.

¹⁹⁷ Artikel 16 Anw.

¹⁹⁸ Artikel 26 Anw.

¹⁹⁹ C. van der Spek, Cursus Belastingrecht PH.1.0.1.B.e.

²⁰⁰ https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/verpleeghuizen-en-zorginstellingen/vraag-en-antwoord/zorg-via-wet-langdurige-zorg?utm_campaign=sea-t-verpleeghuizen_en_zorginstellingen-a-wet_langdurige_zorg&utm_term=wet%20langdurige%20zorg&gclid=EAlaIqobChMI3fHH2qfP1gIVEBQbCh0BWgLEAAYASAAEgluevD_BwE.

²⁰¹ Artikel 3.1.2 Wlz.

Bij de zorgverlening op grond van de Wlz wordt er vanuit gegaan van wat mensen nog wel kunnen en wordt er niet alleen gekeken naar wat zij niet kunnen.²⁰²

Premieplicht

Iedereen die in Nederland woont, is verplicht verzekerd voor de volksverzekeringen.

Daarnaast is iedereen die niet in Nederland woont, maar die wel een dienstbetrekking in Nederland heeft (en daardoor aan de loonbelasting is onderworpen) ook verzekerd.²⁰³ De financiering van de volksverzekeringen vindt plaats door het heffen van premies en door bijdragen van het Rijk.²⁰⁴ De premies volksverzekeringen worden berekend over het premie-inkomen van de verzekerde c.q. premieplichtige. Voor de vaststelling van het premie-inkomen wordt aangesloten bij het belastbare inkomen uit werk en woning.^{205,206}

De premies voor de volksverzekeringen worden via de eerste en tweede belastingschijf in de inkomstenbelasting geheven.^{207,208} In het geval van werknemers worden de premies voor de volksverzekeringen reeds door de werkgever in het kader van de loonheffing ingehouden en afgedragen aan de Belastingdienst. Iedereen die in Nederland woont kan aanspraak maken op de volksverzekeringen.²⁰⁹

De premies die via de inkomstenbelasting en loonbelasting worden geheven hebben betrekking op de AOW, Anw en Wlz. Naast deze drie volksverzekeringen bestaat er ook nog een vierde volksverzekering: de AKW. Op grond van de AKW ontvangen ouders een bijdrage in de kosten van de opvoeding van hun minderjarige kinderen. Het is afhankelijk van de leeftijd van het kind hoe hoog de kinderbijslag is.²¹⁰ Hoewel de AKW wel een volksverzekering is, vindt de financiering plaats uit de algemene belastingopbrengsten en worden er geen premies geheven voor de AKW. Dit in tegenstelling tot de drie andere volksverzekeringen.²¹¹

²⁰² MvT Wet langdurige zorg, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 891, nr. 3, p.2.

²⁰³ Artikel 6 AOW, artikel 13 Anw en artikel 2.1.1 Wlz.

²⁰⁴ Artikel 3 Wfsv.

²⁰⁵ Artikel 7 Wfsv.

²⁰⁶ Artikel 3.1 Wet IB 2001.

²⁰⁷ Artikel 2.10 Wet IB 2001.

²⁰⁸ Artikel 8 Wfsv.

²⁰⁹ C. van der Spek, Cursus Belastingrecht PH.1.0.1.A.

²¹⁰ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/kinderbijslag>.

²¹¹ Vakstudie Loonbelasting en premieheffingen, art. 2 Wfsv, aant. 2.

2.3.1.2 Werknemersverzekeringen

In de Wet financiering sociale verzekeringen worden een viertal werknemersverzekeringen onderscheiden: de WW, de ZW, de WIA en de WAO.²¹²

WW

Indien een werknemer werkloos is geworden, kan hij op grond van de WW gedurende een bepaalde periode recht hebben op een werkloosheidsuitkering.²¹³ De werknemer hoeft niet geheel werkloos te worden, ook bij gedeeltelijke werkloosheid kan de werknemer recht hebben op een uitkering. Of een werkloze werknemer daadwerkelijk recht heeft op een uitkering op grond van de WW is afhankelijk van een aantal voorwaarden.²¹⁴

WAO en WIA

Als een werknemer langdurig ziek is, is het afhankelijk van de situatie of hij recht heeft op een arbeidsongeschiktheidsuitkering op grond van de WAO of de WIA. Voor werknemers die reeds voor 1 januari 2004 door ziekte niet meer konden werken en die recht hadden op een WAO-uitkering, blijven de regels van de WAO van toepassing zolang zij een WAO-uitkering blijven ontvangen.²¹⁵ Voor werknemers die op of na 1 januari 2004 ziek zijn geworden, zijn de nieuwe regels van de WIA van toepassing. De wetgever heeft bij de invoering van de WIA gekozen om voortaan naar de arbeidsgeschiktheid van de werknemer te kijken.²¹⁶ In het kader van de WIA wordt een onderscheid gemaakt tussen volledig en duurzaam arbeidsongeschikte werknemers en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werknemers.²¹⁷ De volledig en duurzame arbeidsongeschikte werknemer valt onder de IVA en de gedeeltelijk arbeidsongeschikte werknemer valt onder de WGA.

ZW

De laatste werknemersverzekering betreft de Ziektewet. Een kenmerkend aspect van de werknemersverzekeringen is dat alle werknemers recht hebben op een dergelijke verzekering. In beginsel heeft iedere werknemer recht op een uitkering op grond van de Ziektewet, maar in artikel 29 ZW wordt hier echter een voorbehoud op gemaakt.²¹⁸ In het geval dat een

²¹² Artikel 2 Wfsv.

²¹³ J.G. Sijstermans, Wegwijs in de (inter)nationale verzekerings- en premieplicht, nr 13-03, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 1 Sociale verzekeringen algemeen, par. 1.5.3.

²¹⁴ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/ww-uitkering/vraag-en-antwoord/wanneer-heb-ik-recht-op-een-ww-uitkering>.

²¹⁵ MvT Wet invoering en financiering Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen, Kamerstukken II, 2004-2005, 30 118, nr. 3, p. 10.

²¹⁶ L. van den Berg, Cursus Belastingrecht PH.2.0.1.B.e3.

²¹⁷ J.G. Sijstermans, Wegwijs in de (inter)nationale verzekerings- en premieplicht, nr 13-03, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 1 Sociale verzekeringen algemeen, par. 1.5.2.

²¹⁸ L. van den Berg, Cursus Belastingrecht PH.2.0.1.B.d.

werkgever te maken krijgt met een werknemer die ziek wordt, heeft de werkgever de verplichting om de eerste twee jaar het loon door te betalen.²¹⁹ Op grond van artikel 29 ZW worden de werknemers die recht hebben op de doorbetaling van het loon door de werkgever uitgesloten als rechthebbenden op een Ziektewet-uitkering. De Ziektewet wordt ook wel als vangnetbepaling aangemerkt voor werknemers zonder werkgever (uitzendkrachten, oproepkrachten, fictief dienstverband e.d.), voor werknemers waarvan het dienstverband gedurende de periode van ziekte afloopt en voor werknemers die wel een werkgever hebben maar die een hoog risico lopen (bijvoorbeeld orgaandonoren).²²⁰ Hoewel niet alle werknemers recht hebben op een Ziektewet-uitkering, zijn wel alle werknemers verplicht verzekerd voor de Ziektewet. Dit komt doordat alle werknemers in de vangnetbepaling kunnen terechtkomen.²²¹

Premieplicht

De werknemersverzekeringen zijn verplichte verzekeringen voor werknemers. Hierdoor vallen alle natuurlijke personen met een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking in Nederland onder de reikwijdte van de werknemersverzekeringen, mits zij de pensioengerechtigde leeftijd nog niet hebben bereikt.²²² Indien zij geen looninkomsten kunnen genereren als gevolg van arbeidsongeschiktheid, werkloosheid of ziekte, kunnen zij een aanspraak maken op een uitkering.²²³ Het huidige sociale zekerheidsstelsel is er echter ook steeds meer op gericht om middelen te bieden om de betreffende personen (weer) aan het werk te laten gaan of om hen te helpen het huidige werk te behouden.²²⁴ In het kader van de werknemersverzekeringen worden dus niet slechts uitkeringen verstrekt, maar zij moeten ook voor een stimulans zorgen waardoor uitkeringgerechtigden weer zo snel mogelijk aan het werk kunnen.²²⁵

In aanvulling op de privaatrechtelijke en publiekrechtelijke dienstbetrekking worden voor de werknemersverzekeringen een aantal arbeidsverhoudingen mede als dienstbetrekking beschouwd.²²⁶ Met betrekking tot deze arbeidsverhoudingen wordt in grote lijnen aangesloten bij de fictieve dienstbetrekkingen zoals onderscheiden in de Wet LB 1964 en besproken in

²¹⁹ J.G. Sijstermans, Wegwijs in de (inter)nationale verzekerings- en premieplicht, nr 13-03, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 1 Sociale verzekeringen algemeen, par. 1.5.4.

²²⁰ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/ziektewetuitkering/vraag-en-antwoord/wanneer-kom-ik-in-aanmerking-voor-de-ziektewet>.

²²¹ L. van den Berg, Cursus Belastingrecht PH.2.0.1.B.d.

²²² Artikel 3, eerste lid WW, artikel 3, eerste lid WAO, artikel 8, eerste lid WIA en artikel 3, eerste lid ZW.

²²³ L. van den Berg, Cursus Belastingrecht PH.2.0.1.A.

²²⁴ L. van den Berg, Cursus Belastingrecht PH.2.0.1.B.a.

²²⁵ R.P. Bourne, Cursus Belastingrecht PH.0.0.1.

²²⁶ Artikel 4, eerste lid WW, artikel 4, eerste lid WAO, artikel 8, eerste lid WIA en artikel 4, eerste lid ZW.

paragraaf 2.3.2.4. In tegenstelling tot de loonbelasting worden in het kader van de werknemersverzekeringen echter een aantal arbeidsverhoudingen niet als dienstbetrekking beschouwd. Het gaat daarbij om stagiaires, kinderen die werkzaam zijn in de onderneming van de ouders, aanmerkelijkbelanghouders die arbeid verrichten ten behoeve van het lichaam en directeur-groottaandeelhouders. Voor deze groepen geldt dat de fictie voor de loonbelasting niet doorwerkt naar de werknemersverzekeringen en dat zij als gevolg daarvan niet verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen, tenzij sprake is van een echte dienstbetrekking.²²⁷

Hoewel de werknemers verplicht verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen, zijn zij niet degene die premieplichtig zijn. Op grond van de Wet financiering sociale verzekeringen zijn de werkgevers de premies voor de werknemersverzekeringen verschuldigd.²²⁸ Daarnaast mogen de werkgevers de premies niet verhalen op de werknemers.²²⁹

De premies voor de werknemersverzekeringen worden gelijktijdig met de loonbelasting geheven en de afdracht van de premies en de loonbelasting vindt plaats op één aangifte.²³⁰ De aangifte loonheffingen bestaat uit een collectief deel en een werknemersdeel. Het collectieve deel bestaat uit de algemene gegevens van de werkgever, de totalen van de loon- en loonheffingengegevens van alle werknemers en de bedragen van de eindheffingen en afdrachtverminderingen. Het werknemersdeel bevat gedetailleerde inkomensgegevens over de werknemers.²³¹

De grondslag voor de premies werknemersverzekeringen is tegenwoordig gelijk aan het loon voor de loonbelasting, met uitzondering van het loon uit een vroegere dienstbetrekking.^{232,233} Daarnaast geldt er ook een maximum premieloon van EUR 54.614 voor het jaar 2018. De premieheffing voor de werknemersverzekeringen bestaat uit de volgende premies²³⁴:

- Uniforme premie voor het Algemeen Werkloosheidsfonds (WW) (bedraagt 2,85%²³⁵)
- Sectorpremie voor de WW (varieert tussen 0% en 5,74%²³⁶)

²²⁷ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 2 De dienstbetrekking, par. 2.5.10.

²²⁸ C. van der Spek, Cursus Belastingrecht PH 2.1.6.A.

²²⁹ Artikel 20 Wfsv.

²³⁰ Artikel 27c Wet LB 1964 en artikel 59, eerste lid Wfsv.

²³¹ Belastingdienst, Handboek Loonheffingen 2018, hoofdstuk 11 Loonheffingen aangeven en betalen (<https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HL/index.html>).

²³² Artikel 26 en artikel 35 Wfsv.

²³³ Artikel 16 en 17 Wfsv.

²³⁴ P.H. Eenhoorn e.a., Wegwijs in de loonbelasting, nr 05-12, Wegwijs Reeks, hoofdstuk 4 Het loon, par. 4.5.

²³⁵ Belastingdienst, Handboek Loonheffingen 2018, Tabel 9 Premies werknemersverzekeringen.

- Basispremie arbeidsongeschiktheidsverzekeringen (WAO/WIA) (bedraagt 6,77%²³⁷)

Gedifferentieerde premie Werkhervattingskas (WGA) (varieert tussen 0,03% en 5,74%²³⁸)

Overheidswerkgevers betalen voor overheidsmedewerkers geen Uniforme premie voor het Algemeen Werkloosheidsfonds en geen sectorpremie, maar zij betalen in plaats daarvan een premie voor het Uitvoeringsfonds voor de overheid (Ufo-premie). De ufo-premie bedraagt 0,78%.²³⁹

Met betrekking tot de sectorpremie WW en de gedifferentieerde premie Werkhervattingskas verschilt het per sector hoe hoog de premies zijn. Door deze verschillende premieregimes te hanteren, worden de lasten neergelegd bij de bedrijfstakken met een hoog risico op werkloosheid en ziekte.²⁴⁰

Werkgevers hebben de mogelijkheid om eigenrisicodragers voor de WGA en ZW te worden. In dat geval betaalt de werkgever zelf de uitkeringen en de kosten van re-integratie als zijn werknemers arbeidsongeschikt worden. Dit eigenrisico kan de werkgever, indien gewenst, verzekeren bij een particuliere verzekeraar. Als de werkgever eigenrisicodragers wordt vervalt de gedifferentieerde premie WGA, maar blijft de basispremie WAO/WIA nog wel verschuldigd.²⁴¹

Voor de berekening van het juiste bedrag dat de werkgever aan premies moet betalen, moet de systematiek van voortschrijdend cumulatief rekenen worden toegepast.²⁴² Bij het voortschrijdend cumulatief rekenen wordt de grondslagaanwasmethode gebruikt. Dit houdt in dat voor iedere aangifte de premies werknemersverzekeringen (en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw) worden berekend over de aanwas van de premie- of bijdragegrondslag. De aanwas is gelijk aan het verschil tussen de cumulatieve premie- of bijdragegrondslag tot en met het laatste loontijdvak en de cumulatieve premie- of bijdragegrondslag tot het laatste loontijdvak.²⁴³

²³⁶ Belastingdienst, Handboek Loonheffingen 2018, Tabel 10 Premie sectorfonds 2018.

²³⁷ Ibid., Hoofdstuk 5 Premies werknemersverzekeringen berekenen, par. 5.5.

²³⁸ Ibid., Tabel 10a Sectorale premies voor de gedifferentieerde premie Whk 2018.

²³⁹ Ibid., Tabel 14 Overige bedragen voor 2018.

²⁴⁰ L. van den Berg, Cursus Belastingrecht PH.2.0.3.D.c.

²⁴¹ <https://www.ondernemersplein.nl/regel/eigenrisicodragers-woorden-voor-werknemersverzekeringen-erd/>.

²⁴² Belastingdienst, Loonberekening Voortschrijdend cumulatief rekenen (VCR) en loontijdvakensystematiek – Toelichting 2014, p.3.

(https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/toelichting_loonberekening_vcr_2014_lh9851t41fd.pdf).

²⁴³ Ibid., p.4

2.3.2 Sociale voorzieningen

Naast de sociale verzekeringen bestaat het sociale zekerheidsstelsel nog uit sociale voorzieningen. De sociale voorzieningen worden door de wetgever gefinancierd middels de algemene belastingopbrengsten. In Nederland kennen wij de volgende sociale voorzieningen:

- Participatiewet
- Wet Inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werkloze werknemers
- Wet Inkomensvoorziening oudere en werkloze werknemers
- Inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen
- Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering voor Jonggehandicapten
- Toeslagenwet
- Zorgverzekeringswet

Door middel van de sociale voorzieningen wordt voor iedereen een bestaansminimum gegarandeerd.²⁴⁴ Doordat de sociale voorzieningen uit de belastingopbrengsten worden betaald, draagt een ieder die belasting betaald in Nederland bij aan de financiering. Daarnaast kan iedereen die in Nederland woont, aanspraak maken op de sociale voorzieningen, mits aan de voorwaarden voor de specifieke regeling wordt voldaan.

Bij de aangifte loonheffingen dient de werkgever tevens een inkomensafhankelijke premie Zvw in te houden over het loon. Dit is een bijdrage die – naast de premie aan de zorgverzekeraar – betaald moet worden voor de zorgverzekering. Alle belastingplichtigen dienen een inkomensafhankelijke bijdrage Zvw te betalen. Indien de bijdrage niet reeds via de werkgever is betaald, wordt de bijdrage via een aanslag bepaald en betaald.²⁴⁵

2.4 Arbeidsrechtelijke aspecten van inkomen uit arbeid

In het arbeidsrecht worden de juridische verhoudingen tussen werkgevers en werknemers geregeld. De wetgever acht het wenselijk om de werknemer een bepaalde bescherming te

²⁴⁴ <https://werkwacht.nl/artikel/sociale-voorzieningen/>.

²⁴⁵ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privewerk_en_inkomen/zorgverzekeringswet/.

bieden, doordat een werknemer een economisch zwakkere positie heeft dan een werkgever.²⁴⁶ Een werknemer is immers afhankelijk van de werkgever voor het behoud van zijn baan.²⁴⁷

Op grond van artikel 7:610, eerste lid BW moet een overeenkomst aan drie cumulatieve voorwaarden voldoen vooraleer sprake is van een arbeidsovereenkomst. Alle overeenkomsten die vervolgens voldoen aan de drie vereiste criteria van een arbeidsovereenkomst vallen vervolgens onder de werking van titel 10 boek 7 BW, met uitzondering van de in artikel 7:615 BW genoemde arbeidsovereenkomsten.²⁴⁸ Ongeacht of partijen de aangepaste overeenkomst als een arbeidsovereenkomst benoemen of niet, als wordt voldaan aan de drie criteria is sprake van een arbeidsovereenkomst en moeten de regels van het arbeidsrecht in acht worden genomen.²⁴⁹ Vanwege de grote reikwijdte van titel 10 boek 7 is de belangrijkste regelgeving met betrekking tot het arbeidsrecht dan ook opgenomen in het BW.

Naast het verschil in fiscale behandeling tussen ondernemers en werknemers en de verschillen met betrekking tot de sociale zekerheid, wordt ook het arbeidsrecht als een belangrijke incentive voor schijnconstructies gezien. In het vervolg van deze paragraaf zal ik de belangrijkste onderdelen uit het arbeidsrecht toelichten die een rol spelen bij de keuze voor schijnconstructies.

Minimumloon

Bij het aangaan van een arbeidsovereenkomst is de werkgever verplicht om binnen een maand na aanvang van de werkzaamheden bepaalde informatie schriftelijk aan de werknemer te verschaffen. Het gaat daarbij om een omschrijving van de functie, het tijdstip van de indiensttreding, de duur van de arbeidsovereenkomst, het recht op vakantiedagen, de arbeidsduur per week, een eventuele pensioenregeling, maar ook het loon.²⁵⁰ Bij de vaststelling van het loon dient de werkgever namelijk rekening te houden met een minimumloon. De wetgever heeft het minimumloon in het leven geroepen om iedereen in dienstbetrekking een sociaal aanvaardbaar loon te geven die bij de welvaartssituatie van het land past.²⁵¹ Met ingang van 2018 geldt voor werknemers van 22 jaar en ouder een

²⁴⁶ E. Verhulp, T&C Arbeidsrecht, commentaar op titel 10 boek 7 BW, Algemene opmerkingen, aant. 4.

²⁴⁷ MvT Wet Werk en Zekerheid, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 818, nr. 3, p. 1.

²⁴⁸ E. Verhulp, T&C Arbeidsrecht, commentaar op titel 10 boek 7 BW, Algemene opmerkingen, aant. 3.

²⁴⁹ E. Verhulp, T&C Arbeidsrecht, artikel 7:610 BW, aant. 1.

²⁵⁰ Artikel 7:655, eerste en derde lid BW.

²⁵¹ E. L.H. van der Vos, T&C Arbeidsrecht, commentaar op aanhef Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag.

minimumloon van € 1.578 per maand.²⁵² Naast het minimumloon heeft de werknemer ook nog recht op een minimale vakantietoelage van 8% over zijn loon.²⁵³

Het minimumloon zorgt bij de opdrachtgever dus voor een bepaald bedrag aan salariskosten (zijnde het bedrag van het minimumloon voor zijn werknemers), waarop de opdrachtgever dus geen enkele invloed kan uitoefenen zonder in strijd te handelen met het BW. De enige uitweg voor de opdrachtgever om onder de bepalingen van het minimumloon uit te komen, is om een arbeidsverhouding aan te gaan met een zelfstandige.

Loondoorbetaling bij ziekte

In beginsel heeft een werknemer geen recht op loon gedurende de periode dat hij geen arbeid verricht.²⁵⁴ Dit geldt echter niet als de werknemer de arbeid niet heeft kunnen verrichten als gevolg van ongeschiktheid wegens ziekte, zwangerschap of bevalling.²⁵⁵ Op grond van artikel 7:629, eerste lid BW is de werkgever verplicht om de werknemer gedurende een periode van 2 jaar alsnog loon te betalen. Het verschuldigde loon wordt wel beperkt tot 70% van het vastgestelde loon, waarbij voor het eerste jaar geldt dat dit niet onder het minimumloon mag uitkomen. Indien gedurende het eerste jaar blijkt dat 70% van het loon lager is dan het minimumloon, dan is de werkgever verplicht de werknemer het wettelijk minimumloon uit te betalen.²⁵⁶ Het wettelijk minimumloon is niet van toepassing als 70% van het loon hoger is dan het minimumloon. Als de werknemer na het eerste jaar nog steeds niet kan werken als gevolg van ziekte, vervalt het wettelijk minimumloon als ondergrens voor de loondoorbetalingsverplichting van de werkgever. In sommige gevallen kan de werknemer dan aanspraak maken op een toeslag op grond van de Toeslagenwet. Van belang is dat deze loondoorbetalingsverplichting alleen geldt als sprake is van een arbeidsovereenkomst op grond van artikel 7:610 BW. Bij het aflopen van een tijdelijke arbeidsovereenkomst vervalt de verplichting voor de werkgever en ontstaat er voor de werknemer een aanspraak op een ZW-uitkering.²⁵⁷

De opdrachtgever loopt als gevolg van de loondoorbetalingsverplichting het risico dat hij in de toekomst loon moet betalen aan een werknemer, terwijl deze geen arbeid kan verrichten en derhalve dus een extra kostenpost voor de opdrachtgever vormt. In het geval van een

²⁵² Artikel 7 jo. artikel 8 Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag.

²⁵³ Artikel 15 Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag.

²⁵⁴ Artikel 7:627 BW.

²⁵⁵ Artikel 7:629 BW.

²⁵⁶ J.M. van Slooten, T&C Arbeidsrecht, commentaar op artikel 7:629 BW, aant. 2a.

²⁵⁷ Ibid., aant. 2b.

overeenkomst van opdracht of overeenkomst tot aanneming van werk geldt de loondoorbetalingsverplichting niet. De opdrachtgever kan het risico met betrekking tot de loondoorbetalingsverplichting dan ook voorkomen door geen arbeidsovereenkomst af te sluiten, maar een zelfstandige in te huren.

Ontslagbescherming

Het belangrijkste aspect van het arbeidsrecht is de ontslagbescherming, wat ervoor moet zorgen dat een werknemer niet als gevolg van willekeur wordt ontslagen.²⁵⁸ Dit zorgt er dan ook voor dat de werknemer in beginsel schriftelijk moet instemmen met het beëindigen van het dienstverband.²⁵⁹ Indien de werknemer niet instemt met het ontslag, betekent dit niet direct dat het niet mogelijk is om de dienstbetrekking alsnog te beëindigen. Waar de wetgever enerzijds de werknemer probeert te beschermen tegen ontslag, moet hij er anderzijds ook voor zorgen dat de regels de werkgever niet beletten om zijn personeelsbestand aan te passen als dit vanuit bedrijfseconomische perspectieven niet anders kan.²⁶⁰ Op grond van het BW kan een werkgever het dienstverband met de werknemer eenzijdig beëindigen indien er sprake is van een redelijke grond.²⁶¹ De wetgever heeft in dit kader in artikel 7:669, derde lid BW een limitatieve opsomming opgenomen van de redelijke gronden waar de werkgever zich op kan beroepen:²⁶²

- 1) Het vervallen van arbeidsplaatsen;
- 2) Langdurige arbeidsongeschiktheid;
- 3) Het met regelmaat niet kunnen verrichten van werkzaamheden;
- 4) Ongeschiktheid van de werknemer;
- 5) Verwijtbaar handelen of nalaten van de werknemer;
- 6) Gewetensbezwaar;
- 7) Een verstoorde arbeidsverhouding;
- 8) Andere omstandigheden.

Voordat de werkgever zich kan beroepen op de hiervoor genoemde redelijke gronden, moet hij wel hebben onderzocht of de werknemer binnen een redelijke termijn in aanmerking komt voor herplaatsing, al dan niet met behulp van scholing, in een andere passende functie.²⁶³ De

²⁵⁸ MvT Wet Werk en Zekerheid, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 818, nr. 3, p. 2.

²⁵⁹ Artikel 7:671, eerste lid BW.

²⁶⁰ MvT Wet Werk en Zekerheid, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 818, nr. 3, p. 2.

²⁶¹ Artikel 7:669, eerste lid BW.

²⁶² E. Verhulp, T&C BW, commentaar op artikel 7:669 BW, aant. 1.

²⁶³ Artikel 7:669, eerste lid BW.

redelijke termijn waarbinnen de herplaatsing mogelijk moet zijn, is gelijk aan de opzegtermijn van de arbeidsovereenkomst, tenzij de werknemer een arbeidshandicap heeft, dan bedraagt de redelijke termijn 26 weken.²⁶⁴

In de situaties dat de werkgever een werknemer wil ontslaan als gevolg van het vervallen van arbeidsplaatsen dan wel langdurige arbeidsongeschiktheid, dient de werkgever schriftelijk toestemming te vragen aan het UWV voor het ontslag.²⁶⁵ Indien de werkgever een werknemer wilt ontslaan op grond van een van de andere redelijke gronden, dient hij de kantonrechter te verzoeken om ontbinding van de arbeidsovereenkomst. De kantonrechter zal de arbeidsovereenkomst alleen ontbinden indien helemaal wordt voldaan aan een redelijke grond.²⁶⁶ Een arbeidsovereenkomst wordt niet ontbonden als slechts gedeeltelijk aan één of meerdere redelijke gronden wordt voldaan; een combinatie van redelijke gronden die samen bezien een reden voor ontslag zouden kunnen vormen worden dus niet in ogenschouw genomen.²⁶⁷ Daarnaast zal de kantonrechter bij de beoordeling van de redelijke grond moeten nagaan of het verzoek van de werkgever om de arbeidsovereenkomst te ontbinden niet wordt ingegeven door een van de opzegverboden, namelijk ziekte of zwangerschap van de werknemer.^{268,269}

Bij het beëindigen van een overeenkomst van opdracht of overeenkomst tot aanneming van werk wordt de opdrachtgever niet beperkt door de regels met betrekking tot de ontslagbescherming (en transitievergoeding). Ook dit wordt als incentive aangedragen om eerder een overeenkomst van opdracht af te sluiten dan een arbeidsovereenkomst.

Transitievergoeding

Indien de werkgever toestemming krijgt van het UWV dan wel de kantonrechter om het arbeidscontract te ontbinden, hangt er voor de werkgever nog wel een prijskaartje aan het ontslag. Op grond van artikel 7:673 BW is de werkgever namelijk een transitievergoeding verschuldigd aan de ontslagen werknemer die tenminste 24 maanden bij hem in dienst is geweest. De transitievergoeding is door enerzijds door de wetgever ingevoerd als ontslagcompensatie en anderzijds als middel om de overgang naar een nieuwe baan te

²⁶⁴ Artikel 10 Ontslagregeling.

²⁶⁵ Artikel 7:671a, eerste lid BW.

²⁶⁶ E. Verhulp, T&C BW, commentaar op artikel 7:671b BW, aant. 3.

²⁶⁷ Ibid.

²⁶⁸ Artikel 7:670 BW.

²⁶⁹ E. Verhulp, T&C BW, commentaar op artikel 7:670 BW, aant. 2a.

vergemakkelijken, maar de werknemer is niet verplicht om de transitievergoeding daar voor te gebruiken.²⁷⁰

De werknemer waarvan het contract na het van rechtswege beëindigen niet wordt voortgezet heeft ook recht op een transitievergoeding, mits de arbeidsovereenkomst minstens 24 maanden heeft bestaan.²⁷¹ In beginsel is de werkgever de transitievergoeding altijd verschuldigd als de werkgever het arbeidscontract eenzijdig opzegt. Dit is echter niet het geval als het ontslag het gevolg is van ernstig verwijtbaar handelen of nalaten van de werknemer.²⁷² Hiervan is bijvoorbeeld sprake in het geval van diefstal, bedrog of andere misdrijven.²⁷³ De arbeidsovereenkomst kan ook op verzoek van de werknemer worden opgezegd of ontbonden, als sprake is van ernstig verwijtbaar handelen of nalaten van de werkgever. Ook dan is de werkgever een transitievergoeding verschuldigd aan de werknemer.²⁷⁴

Het bedrag van de transitievergoeding is afhankelijk van de duur van de arbeidsovereenkomst. De vergoeding bedraagt over de eerste tien jaar van de arbeidsovereenkomst 1/6^e van het loon per maand voor elke periode van zes maanden dat de arbeidsovereenkomst heeft geduurd en bedraagt 1/4^e van het loon per maand voor elke daaropvolgende periode van zes maanden.²⁷⁵ De hoogte van de transitievergoeding kent ook een maximum: € 79.000 of een jaarsalaris als dit hoger is dan € 79.000. Op deze manier probeert de wetgever te voorkomen dat de werkgever met te hoge ontslagkosten wordt opgezadeld.²⁷⁶

2.5 Deelconclusie

Een arbeidsrelatie kan op verschillende wijzen worden vormgegeven. De belangrijkste vormen die daarbij worden onderscheiden zijn de arbeidsovereenkomst, overeenkomst van opdracht en overeenkomst tot aanneming van werk. Al naar gelang de soort overeenkomst wordt bepaald welke aspecten van belastingheffing, sociale zekerheid en arbeidsrecht van toepassing zijn.

Binnen de inkomstenbelasting worden een drietal inkomenscategorieën onderscheiden voor inkomsten uit arbeid: winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige

²⁷⁰ E. Verhulp, T&C BW, commentaar op artikel 7:673 BW, aant. 1.

²⁷¹ Artikel 7:673, eerste lid, onderdeel a, 3^o BW.

²⁷² Artikel 7:673, zevende lid, onderdeel c BW.

²⁷³ MvT Wet Werk en Zekerheid, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 818, nr. 3, p. 40.

²⁷⁴ Artikel 7:673, zevende lid BW.

²⁷⁵ Artikel 7:673, tweede lid BW.

²⁷⁶ MvT Wet Werk en Zekerheid, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 818, nr. 3, p. 39.

werkzaamheid. De categorie winst uit onderneming vereist dat er een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid aanwezig is en daarnaast moet de belastingplichtige als ondernemer worden aangemerkt. In de wet IB 2001 ontbreekt een definitie van het begrip onderneming. In jurisprudentie zijn criteria ontwikkeld die bijdragen aan de beoordeling van de vraag of al dan niet een onderneming aanwezig is. Ten aanzien van het begrip ondernemer heeft de wetgever wel een definitie in de wet opgenomen. Voor de tweede inkomenscategorie, loon uit dienstbetrekking, is vereist dat sprake is van een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking. Daarnaast heeft de wetgever in de wet LB 1964 ook nog een aantal arbeidsrelaties als fictieve dienstbetrekking aangemerkt. Ook deze vallen binnen de reikwijdte van de tweede inkomenscategorie. Als een arbeidsrelatie niet als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking kwalificeert, moet beoordeeld worden of het inkomen in dat geval tot de (rest)categorie resultaat uit overige werkzaamheid moet worden gerekend. Elk van de drie inkomenscategorieën heeft zijn eigen belastingregime en het is derhalve ook van belang dat het inkomen tot de juiste inkomenscategorie wordt gerekend. Een kenmerkend aspect van de belastingheffing voor ondernemers is het kunnen toepassen van de ondernemersfaciliteiten, wat voor een aanzienlijke verlaging van de belastingdruk zorgt. Loongenieters en resultaatgenieters hebben deze mogelijkheden niet. Indien het inkomen als resultaat uit overige werkzaamheid wordt aangemerkt, heeft de belastingplichtige wel de mogelijkheid om de werkelijke kosten ten laste van het inkomen te brengen.

Het Nederlandse socialezekerheidsstelsel bestaat uit de sociale verzekeringen – dit zijn de werknemers- en de volksverzekeringen – en de sociale voorzieningen. In het kader van de sociale verzekeringen speelt de arbeidsrelatie een belangrijke rol. Arbeidsrelaties waarvoor een arbeidsovereenkomst is afgesloten vallen onder de reikwijdte van de werknemersverzekeringen. De opdrachtgever heeft in dat geval de verplichting om (naast de loonbelasting), premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw in te houden over het loon en deze af te dragen. In geval van ziekte of arbeidsongeschiktheid kan de werknemer in dat geval aanspraak maken op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen. De premies voor de volksverzekeringen worden middels de aangifte inkomstenbelasting geheven en zijn derhalve door alle belastingplichtigen verschuldigd. Met betrekking tot de sociale voorzieningen – met uitzondering van de zorgverzekeringwet – worden geen afzonderlijke premies geheven. De financiering vindt plaats via de algemene belastingopbrengsten.

Het arbeidsrecht is slechts van toepassing op arbeidsovereenkomsten. Als gevolg van het arbeidsrecht dient de opdrachtgever met de bepalingen inzake het minimumloon, de loondoorbetalingsverplichtingen, de regels voor ontslagbescherming en transitievergoedingen rekening houden. Deze regels hebben geen invloed op de overeenkomst van opdracht en overeenkomst tot aanneming van werk.

3 Schijnzelfstandigheid

3.1 Inleiding

In het voorgaande hoofdstuk is het wettelijk kader met betrekking tot de belastingheffing, sociale zekerheid en arbeidsrecht besproken. Hierbij zijn in het kader van de inkomstenbelasting de inkomenscategorieën uiteengezet die gerelateerd zijn aan arbeid. In theorie lijkt er een duidelijke scheidslijn te zijn tussen de drie aan arbeid gerelateerde inkomenscategorieën, maar in de praktijk komen echter situaties voor waarbij arbeid formeel als zelfstandige wordt verricht, terwijl uit de feiten en omstandigheden blijkt dat feitelijk sprake is van een dienstbetrekking.²⁷⁷ In dergelijke situaties is dan sprake van schijnzelfstandigheid. Doordat schijnconstructies voor onwenselijke situaties kunnen zorgen, heeft de wetgever de afgelopen jaren beleid geïntroduceerd om schijnconstructies tegen te gaan. In dit hoofdstuk zal allereerst worden stilgestaan bij schijnconstructies en de ongewenste effecten daarvan. Daarna zal het door de wetgever gevoerde beleid tegen schijnconstructies worden behandeld.

3.2 Schijnzelfstandigheid

3.2.1 Inkomenskwalificatie zelfstandigen

Door de toename van het aantal zelfstandigen – veelal freelancers en zelfstandigen zonder personeel – op de arbeidsmarkt, wordt de afbakening tussen de verschillende inkomenscategorieën van steeds groter belang.

Een belastingplichtige die zijn arbeid aanbiedt als werknemer, zal met de werkgever een arbeidsovereenkomst afsluiten voor zijn werkzaamheden. Zoals in hoofdstuk twee is besproken wordt het inkomen van de belastingplichtige in dat geval als loon uit dienstbetrekking in de belastingheffing betrokken. Daarnaast valt de belastingplichtige dan als werknemer onder de reikwijdte van de werknemersverzekeringen.

In het geval van een zelfstandige kan het inkomen, afhankelijk van een aantal factoren, worden aangemerkt als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheid. Een freelancer of zelfstandige zonder personeel wordt omschreven als iemand die voor meerdere opdrachtgevers werkzaam is en waarbij geen sprake is van een dienstverband.²⁷⁸ Het is van belang dat bij het uitvoeren van de werkzaamheden geen sprake is van een gezagsverhouding

²⁷⁷ Brief van de minister van SZW, de staatssecretaris van VW&S en de staatssecretaris van Financiën van 7 april 2014, nr. DGB2014/1947U, NTFR 2014/1120.

²⁷⁸ <https://www.ondernemersplein.nl/ondernemen/freelance-en-zzp/aan-de-slag-als-freelancer-of-zzper/>

tussen de opdrachtnemer en de opdrachtgever. Voor de onderscheidende criteria tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheid verwijs ik naar paragraaf 2.2.1.2.

Op grond van de rangorderegeling moet eerst worden beoordeeld of de werkzaamheden van de belastingplichtige kwalificeren als winst uit onderneming, waarbij van belang is dat de werkzaamheden binnen een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid worden verricht. Als geconcludeerd moet worden dat het door de belastingplichtige behaalde inkomen niet kwalificeert als winst, moet het inkomen getoetst worden aan de vereisten voor loon uit dienstbetrekking. Mocht geen sprake zijn van winst uit onderneming en evenmin (formeel of materieel) sprake zijn van een dienstbetrekking, wordt het inkomen toegerekend aan de restcategorie resultaat uit overige werkzaamheden.

Een belangrijk onderscheidend criterium tussen een zelfstandige en een werknemer is in wezen de aanwezigheid van een gezagsverhouding. Bij beide overeenkomsten – arbeidsovereenkomst en overeenkomst van opdracht – is een bepaalde gezagsverhouding aanwezig, dus is het lastig om vast te stellen in hoeverre daadwerkelijk sprake is van een ruime gezagsverhouding. Dit zorgt ervoor dat de aanwezigheid van een gezagsverhouding ter discussie gesteld kan worden en daarmee het risico op schijnconstructies toeneemt. Partijen kunnen dus doen overkomen alsof er geen gezagsverhouding is om bepaalde voordelen – zie hierna in paragraaf 3.2.2 – te behalen. Bij de kwalificatie als zelfstandige of werknemer draait het dus grotendeels om de daadwerkelijke invulling van de gezagsverhouding, welke zich lastig laat vangen.

Hoewel uit bovenstaande kan lijken dat schijnconstructies alleen lijken te spelen tussen de categorieën winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking, is dat niet het geval. Als immers vastgesteld kan worden dat echt geen sprake is van een gezagsverhouding, moet aan de hand van de in paragraaf 2.2.1.2 besproken criteria worden beoordeeld of de werkzaamheden kwalificeren als een duurzame onderneming van kapitaal en arbeid of meer een incidenteel karakter hebben. Partijen zullen in het geval van een schijnconstructie echter meer geneigd zijn om zich als ondernemer aan te merken in het kader van de belastingheffing vanwege de ondernemersfaciliteiten en de voordelen die dit met zich meebrengt. De belastingheffing tussen een werknemer en een resultaatgenieter verschilt in die zin niet zo veel.

3.2.2 Ongewenste effecten schijnzelfstandigheid

Schijnzelfstandigheid ontstaat door een verkeerde inkomens kwalificatie van zelfstandigen. Door de wezenlijk andere behandeling op grond van de verschillende bronnen van inkomen, kan een belastingplichtige de prikkel krijgen om een andere (meer voordelige) inkomensbron voor de belastingheffing te wensen. Zo krijgt een ondernemer recht op bepaalde ondernemersfaciliteiten -zoals zelfstandigenaftrek, de MKB-winstvrijstelling en aftrek van kosten-, terwijl een werknemer geen recht heeft op deze faciliteiten.²⁷⁹ De ondernemersfaciliteiten hebben de laatste jaren dan ook bijgedragen aan het toenemende verschil in belastingdruk tussen ondernemers en werknemers.²⁸⁰ Onder politieke partijen bestaat de angst dat belastingplichtigen steeds vaker voor ondernemerschap zullen kiezen enkel en alleen op grond van fiscale motieven.²⁸¹ En dat dit dus in feite schijnzelfstandigheid in de hand werkt. Voor de belastingplichtige brengt de inkomens kwalificatie winst uit onderneming met zich mee dat hij niet onder de reikwijdte van de werknemersverzekeringen valt en daardoor in tijden van nood geen aanspraak kan maken op een uitkering op grond van de WW, ZW, WIA en WAO.

Naast de opdrachtnemer kan ook een opdrachtgever de prikkel hebben om een opdrachtnemer als zelfstandige in te huren in plaats van een arbeidsovereenkomst aan te gaan. De achtergrond hiervan kan liggen in de werknemerslasten die de opdrachtgever moet betalen indien de opdrachtnemer in dienstbetrekking werkt. Naast het brutoloon dat wordt afgesproken met de werknemer, komen daar voor de werkgever nog de premies werknemersverzekeringen als kosten bovenop. Daarnaast heeft de werkgever op basis van het arbeidsrecht ook enkele aanvullende verplichtingen, waaronder de verplichting tot loondoorbetaling in geval van ziekte van de werknemer. Een werknemer brengt dus zowel administratieve lasten als additionele kosten met zich mee voor de opdrachtgever.²⁸²

Een ondernemer zal altijd zijn kosten zoveel mogelijk willen beperken. Vanuit dat oogpunt is het dan niet heel vreemd dat hij dit ook zal willen doen op de loonkosten door schijnconstructies toe te passen. Deze schijnconstructies leiden echter voor ongewenste effecten bij werknemers, collega-ondernemers en de overheid.

²⁷⁹ Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 15 april 2014, nr. 2014-0000052800, V-N 2014/22.3.

²⁸⁰ Brief van de Informatie, Kabinetsformatie 2012, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 11.

²⁸¹ Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 15 april 2014, nr. 2014-0000052800, V-N 2014/22.3.

²⁸² F.M. Werger, "Strijd tegen schijnzelfstandigheid is slechts symptoombestrijding", NTFR-B 2014/13.

Door schijnconstructies toe te passen kan de opdrachtgever het arbeidsrecht omzeilen en hoeft hij geen rekening te houden met het minimumloon. Doordat een werknemer afhankelijk is van een werkgever c.q. opdrachtgever kan hij zich dus uit angst voor het verlies van zijn baan en verdringing van de arbeidsmarkt, gedwongen voelen om mee te werken aan de schijnconstructie. Het gevolg hiervan is dat de schijnzelfstandige een vergoeding kan krijgen die onder het minimumloon ligt. Onderbetaling en uitbuiting liggen hier dan ook op de loer.²⁸³ Een ondernemer die via schijnconstructies zijn kosten probeert te verlagen, zorgt daarmee ook voor oneerlijke concurrentie met collega-ondernemers die geen schijnconstructies toe passen. Er is in dat geval geen sprake van een gelijk speelveld om te ondernemen.

Voor de overheid zijn de ongewenste effecten terug te leiden naar het mislopen van premies werknemersverzekeringen en belastingen. De schijnconstructie zorgt er immers voor dat de werknemer aangifte zal doen als ondernemer en daarmee ook een beroep zal doen op ondernemersfaciliteiten die de belastingdruk verlagen. Het toepassen van de schijnconstructies door opdrachtgevers zorgt voor oneerlijke concurrentie en kan ertoe leiden dat meer werknemers worden ontslagen, die vervolgens een beroep zullen doen op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen. De overheid zal als gevolg hiervan te maken krijgen met hogere uitkeringslasten.²⁸⁴

3.3 Beleid

3.3.1 Verklaring Arbeidsrelatie

3.3.1.1 Aanleiding

Met ingang van 1 januari 2001 heeft de wetgever de artikelen 3.156 en 3.157 Wet IB 2001 ingevoerd. Aanleiding voor het invoeren van de nieuwe bepalingen waren de bevindingen van de werkgroep ‘Harmonisatie Ondernemers- en zelfstandigenbegrip’ welke in het kader van het project Marktwerking Deregulering en Wetgevingskwaliteit was opgezet om onderzoek te doen naar de mogelijkheden om de bestaande ondernemers- en zelfstandigenbegrippen in de verschillende wetten te harmoniseren.²⁸⁵ Destijds kwam uit onderzoek naar voren dat de verschillende begrippen vooral tot problemen leidden in het kader van de loon- en inkomstenbelasting en de sociale zekerheid. Hierbij was niet alleen sprake van een verschil in

²⁸³ Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 11 april 2013, nr. 2013-0000044872.

²⁸⁴ Ibid.

²⁸⁵ MvT Veegwet Wet IB 2001, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 466, nr. 3, p. 6.

invulling van het ondernemersbegrip, maar ook werd in beide wetgevingsgebieden een andere invulling gegeven aan het begrip fictieve dienstbetrekkingen.²⁸⁶

De werkgroep constateerde een tweetal problemen. Als eerste het ontstaan van onzekerheid bij opdrachtgevers en opdrachtnemers doordat vooraf weinig duidelijkheid bestaat over de juridische status van de arbeidsrelatie. Immers, de uiteindelijke kwalificatie van de arbeidsrelatie vindt pas achteraf plaats. Hierdoor is het mogelijk dat op grond van de feiten en omstandigheden een zelfstandig ondernemer achteraf alsnog als werknemer wordt aangemerkt voor de verrichte werkzaamheden. Ten tweede constateerde de werkgroep dat een arbeidsrelatie verschillend kan worden beoordeeld in het kader van de belastingheffing en sociale zekerheid.²⁸⁷ Als gevolg hiervan kunnen opdrachtgevers en opdrachtnemers te maken krijgen met extra kosten om de juridische status van de arbeidsrelatie vast te stellen. Daarnaast leidt de beoordeling achteraf tot rechtsonzekerheid voor de betrokken partijen, waarbij opdrachtgevers zelfs de voorkeur kunnen geven aan een werknemersrelatie om claims achteraf te voorkomen. Dit leidt dan weer tot ongewenste concurrentievervalsingen en een beperking in het ondernemerschap.²⁸⁸

In dit kader heeft de werkgroep destijds een aantal aanbevelingen gedaan die zijn overgenomen door het toenmalige kabinet, waaronder de invoering van een beschikking die vooraf duidelijkheid over de juridische status van de arbeidsrelatie moest geven.²⁸⁹

3.3.1.2 Beschikking

Op grond van artikel 3.156, eerste lid Wet IB 2001 kon een belastingplichtige een verzoek indienen bij de inspecteur om vooraf zekerheid te krijgen over de kwalificatie van de arbeidsrelatie. De inspecteur besliste dan bij een voor bezwaar vatbare beschikking of het inkomen kwalificeerde als winst uit onderneming, loon of resultaat uit overige werkzaamheden. Deze beschikking werd ook wel de Verklaring arbeidsrelatie (hierna: VAR) genoemd. Naast de hiervoor genoemde werkzaamheden, kon de belastingplichtige op grond van artikel 3.157, eerste lid Wet IB 2001 ook verzoeken om een VAR-verklaring voor de werkzaamheden die uitsluitend voor rekening en risico van de vennootschap werden verricht waarin de opdrachtnemer een aanmerkelijk belang heeft.²⁹⁰

²⁸⁶ Rapport van de MDW-werkgroep 'Harmonisatie Ondernemers- en Zelfstandigenbegrip', februari 2000, p.5.

²⁸⁷ Ibid., p.6.

²⁸⁸ Ibid., p.7.

²⁸⁹ Brief van de Staatssecretarissen van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën en van de Minister van Economische zaken, 24 036, nr. 161, p. 1.

²⁹⁰ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 3.156 Wet IB 2001, aant. 2.1.

Als de belastingplichtige meerdere arbeidsrelaties had, hoefde niet voor iedere arbeidsrelatie een afzonderlijke VAR-beschikking te worden aangevraagd. Van belang was dan dat de werkzaamheden van dezelfde soort waren en dat de werkzaamheden onder dezelfde condities werden verricht. Onder condities werd door de wetgever verstaan de voorwaarden die de belastingplichtige opneemt in zijn contract met de opdrachtgever en waaronder hij de werkzaamheden zal verrichten.²⁹¹ Als dan de verschillende arbeidsrelaties onder dezelfde condities werden verricht, kon worden volstaan met één VAR-verklaring. Dit hield tevens in dat een VAR-verklaring ook van toepassing was op werkzaamheden die werden aangevangen na de afgifte van de VAR-verklaring, mits de werkzaamheden dus onder dezelfde condities werden verricht.²⁹² De VAR-verklaring had in beginsel een geldigheidsduur van hoogstens één kalenderjaar.²⁹³ Met deze termijn werd aansluiting gezocht bij het tijdvak waarop de aangifte inkomstenbelasting betrekking heeft.²⁹⁴ In het geval een opdracht doorliep in het nieuwe kalenderjaar, kon de geldigheidsduur van de VAR-beschikking met maximaal één kalenderjaar worden verlengd.²⁹⁵ Van belang was dan dat de werkzaamheden vóór 1 november in het kalenderjaar van de VAR-verklaring waren aangevangen.²⁹⁶

Bij de aanvraag van de beschikking moest de belastingplichtige de relevante gegevens verstrekken die nodig zijn voor de beoordeling van de arbeidsrelatie, zoals bijvoorbeeld de mate van afhankelijkheid van de opdrachtgever, de aansprakelijkheid voor de geleverde kwaliteit en de voorwaarden waaronder de werkzaamheden zullen worden verricht. De inspecteur beoordeelde de gepresenteerde feiten vervolgens aan de hand van de ontwikkelde criteria in wetgeving en rechtspraak.²⁹⁷ Op het aanvraagformulier vermeldde de belastingplichtige tevens hoe hij zijn werkzaamheden zelf kwalificeerde en vroeg in feite voor die kwalificatie de VAR-verklaring aan. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat de inspecteur het verzoek om de gewenste VAR-verklaring niet slechts mocht toe- of afwijzen, maar dat de inspecteur ook gerechtigd was om een andersluidende VAR-verklaring af te geven dan gewenst door de belastingplichtige.²⁹⁸ Daarbij oordeelde de Hoge Raad dat de inspecteur bij het verzoek tot het afgeven van de beschikking op grond van de feiten en omstandigheden de door de belastingplichtige verrichte of te verrichte werkzaamheden moest

²⁹¹ MvT Veegwet Wet IB 2001, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 466, nr. 3, p. 62.

²⁹² Nota naar aanleiding van het verslag (Veegwet), Kamerstukken II 2000/2001, 27 466, nr. 6, p. 22.

²⁹³ Artikel 3.156, vierde lid Wet IB 2001.

²⁹⁴ MvT, Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr. 3, p.7.

²⁹⁵ Commentaar NDFR op artikel 3.156 Wet IB 2001, par. 4.4.1.

²⁹⁶ Artikel 6a, onderdeel b, 2° Wet LB 1964.

²⁹⁷ Commentaar NDFR op artikel 3.156 Wet IB 2001, par. 4.1.1.

²⁹⁸ Ibid.

beoordelen en daarbij moest vaststellen welke juridische kwalificatie moest worden toegekend aan de arbeidsrelatie. Daarbij werden op grond van artikel 3.156 en 3.157 Wet IB 2001 vier mogelijkheden onderscheiden: winst uit onderneming (var-wuo), loon (var-loon), resultaat uit overige werkzaamheid (var-row) en werkzaamheden voor rekening en risico van de vennootschap (var-dga).²⁹⁹ Indien de belastingplichtige het niet eens was met de beschikking kon hij in bezwaar gaan tegen de beslissing van de inspecteur.

3.3.1.3 Rechtsgevolgen beschikking

Var-wuo en var-dga

De wetgever heeft de VAR-verklaring ingevoerd met als doel om vooraf zekerheid te verschaffen aan opdrachtgevers en opdrachtnemers in het kader van de loonbelasting en de sociale zekerheid. In de situaties dat de belastingplichtige een VAR-wuo of VAR-dga had ontvangen hadden de opdrachtgever en opdrachtnemer de zekerheid dat geen loonheffing en premies werknemersverzekeringen ingehouden dienden te worden over de betaalde vergoeding. Op grond van artikel 6a Wet LB 1964 werd de opdrachtgever namelijk niet als inhoudingsplichtige voor de loonbelasting aangemerkt als aan enkele voorwaarden werd voldaan:

- 1) De opdrachtnemer had een VAR-wuo of VAR-dga getoond aan de opdrachtgever en de opdrachtgever had hiervan een kopie in zijn administratie opgenomen;
- 2) De werkzaamheden die de opdrachtnemer voor de opdrachtgever verrichtte, kwamen overeen met de werkzaamheden die in de beschikking waren opgenomen;
- 3) De werkzaamheden vielen in het tijdvak waarvoor de VAR-beschikking gold of de werkzaamheden vielen in het kalenderjaar aansluitend op het tijdvak waarvoor de VAR-beschikking gold;
- 4) De opdrachtgever had de identiteit van zijn opdrachtnemer vastgesteld en had een kopie van het identiteitsbewijs van de opdrachtnemer in zijn administratie opgenomen.^{300,301}

Als dus aan de bovenstaande voorwaarden werd voldaan, werd de opdrachtnemer dus niet als inhoudingsplichtige voor de loonbelasting aangemerkt, met als resultaat dat er geen loonbelasting ingehouden diende te worden over de vergoeding die de opdrachtgever aan de opdrachtnemer betaalde. Daarnaast werkte de bepaling van artikel 6a Wet LB 1964 ook door

²⁹⁹ HR 23-11-2012, nr. 11/00660, NTFR 2012/2782, r.o. 3.3.2.

³⁰⁰ Artikel 6a Wet LB 1964.

³⁰¹ MvT, Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr. 3, p.5.

naar de werknemersverzekeringen. In de werknemersverzekeringen werd de arbeidsrelatie niet aangemerkt als dienstbetrekking als de opdrachtgever niet werd aangemerkt als inhoudingsplichtige op grond van artikel 6a Wet LB 1964. Als gevolg daarvan was de opdrachtgever ook geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd over de betaalde vergoeding.³⁰² De opdrachtnemer kon in dat geval voor die betreffende werkzaamheden dan ook geen beroep doen op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen.

Indien na afloop van het kalenderjaar alsnog bleek dat de feitelijke omstandigheden afweken van de gepresenteerde feiten en derhalve de ontvangen vergoeding alsnog als loon werd aangemerkt door de inspecteur, was de opdrachtgever geheel gevrijwaard van de naheffing premies werknemersverzekeringen en kwam de naheffing dus geheel voor rekening van de belastingplichtige.

Var-loon

Indien de belastingplichtige een var-loon ontving, hield dit in dat de inspecteur op basis van de gepresenteerde feiten oordeelde dat sprake was van loon uit dienstbetrekking.³⁰³ Dit zorgde ervoor dat de opdrachtgever geen zekerheid had dat hij geen loonheffingen diende in te houden. De opdrachtgever moest in dat geval zelf nog beoordelen of sprake was van een echte dienstbetrekking of een fictieve dienstbetrekking. De opdrachtgever diende dus zelf te onderzoeken of hij wel of niet premies werknemersverzekeringen in moest houden. In geval van twijfel deed de opdrachtgever er verstandig aan als hij de premies werknemersverzekeringen wel inhield. Dit vanwege het eventuele gevaar van een naheffing na afloop van het kalenderjaar. In het geval van een var-loon werd de opdrachtgever immers niet gevrijwaard van de naheffing premies werknemersverzekeringen en kwam de naheffing dan ook voor rekening van de opdrachtgever.

Var-row

Het resultaat uit overige werkzaamheid wordt ook wel de restcategorie van de Wet IB 2001 genoemd. Daaronder worden onder andere de inkomsten geschaard die niet met een dienstbetrekking of onderneming behaald worden. Aangezien op basis van artikel 3 Wet LB 1964 sprake kan zijn van een fictieve dienstbetrekking, was het volgens de wetgever praktisch niet uitvoerbaar om aan de var-row dezelfde uitgebreide rechtsgevolgen te verbinden als de var-wuo en var-dga.³⁰⁴ De opdrachtgever had in het geval van een var-row dan ook niet de

³⁰² MvT, Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr. 3, p.5.

³⁰³ Ibid.

³⁰⁴ Ibid., p. 6-7.

zekerheid dat hij geen loonheffingen hoefde in te houden. Hij moest in die situaties zelf onderzoeken of loonheffingen moesten worden in gehouden. Dit heeft de Staatssecretaris van Financiën expliciet bevestigd in zijn besluit van 6 juli 2006 (ingetrokken op 14 juni 2016).³⁰⁵ Ook in het geval van de var-row werd de opdrachtgever dus niet gevrijwaard van de naheffing premies werknemersverzekeringen. Een eventuele naheffing zou dus ook ten laste komen van de opdrachtgever.

3.3.1.4 Herziening beschikking

Zoals hiervoor besproken gaf de inspecteur een VAR-verklaring af op basis van de door de belastingplichtige gepresenteerde feiten. Zodra bleek dat de feitelijke omstandigheden afweken van de gepresenteerde feiten, moest de belastingplichtige dit melden aan de inspecteur.³⁰⁶ Als de inspecteur na deze melding van mening was dat de beschikking niet langer aansloot bij de feitelijke omstandigheden, had hij de mogelijkheid om de afgegeven VAR-beschikking te herzien.³⁰⁷ De inspecteur mocht de oorspronkelijke VAR-verklaring ook herzien als hem uit andere hoofde bekend werd dat de feitelijke omstandigheden afweken van de door de belastingplichtige gepresenteerde feiten. Dit was bijvoorbeeld het geval als er grond was voor het vermoeden dat de belastingplichtige onjuiste dan wel onvolledige feiten had gepresenteerd.³⁰⁸ De herziening van de VAR-verklaring vond tevens plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking.³⁰⁹

3.3.2 Wetsvoorstel BGL

3.3.2.1 Aanleiding

Na verloop van tijd kwam er steeds meer kritiek op de VAR-beschikking. Gesteld werd dat de VAR slechts zorgde voor schijnzekerheid bij de opdrachtnemer en nagenoeg gehele vrijwaring van de opdrachtgever.³¹⁰ Daarnaast werden er door de wetgever en de Belastingdienst signalen ontvangen dat in de praktijk misbruik werd gemaakt van de VAR-verklaringen en derhalve schijnconstructies voorkwamen.³¹¹ Met de Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen wilde de wetgever de verantwoordelijkheid voor het beoordelen van de arbeidsrelatie bij zowel de opdrachtnemer als de opdrachtgever

³⁰⁵ Besluit 6 juli 2006, nr. DGB2006/857M

³⁰⁶ Artikel 3.156, tweede lid Wet IB 2001.

³⁰⁷ Artikel 3.156, derde lid Wet IB 2001.

³⁰⁸ MvT Veegwet Wet IB 2001, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 466, nr. 3, p. 63.

³⁰⁹ Artikel 3.156, derde lid Wet IB 2001.

³¹⁰ Kamerstukken I, 2015-2016, 34 036, F, p. 1.

³¹¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 31 311, nr. 91.

neerleggen.³¹² Hiermee hoopte hij te bereiken dat schijnconstructies in belangrijke mate zouden worden voorkomen.³¹³

3.3.2.2 Beschikking BGL

Via een webmodule zou de opdrachtnemer een beschikking geen loonheffingen (hierna: BGL) kunnen aanvragen. De webmodule zou bestaan uit vragen, die gebaseerd zouden worden op jurisprudentie en die de opdrachtnemer dan online kan beantwoorden. Na beantwoording van de vragen zal online aan de opdrachtnemer een voorlopig oordeel worden gegeven over de arbeidsrelatie. Daarna zou de opdrachtnemer dan zelf de keuze hebben om de aanvraag van de BGL al dan niet definitief te maken.³¹⁴

3.3.2.3 Rechtsgevolgen BGL

Door middel van een BGL zou rechtszekerheid worden verkregen met betrekking tot de loonbelasting en dus of de arbeidsverhouding al dan niet tot een inhoudingsplicht zou leiden. Dit oordeel zou dan tevens van toepassing zijn voor de inhoudingsplicht premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw, indien aan enkele voorwaarden zou worden voldaan.

De BGL zou daarentegen geen zekerheid geven over de kwalificatie van het inkomen voor de inkomstenbelasting.³¹⁵ De inspecteur heeft op die manier de mogelijkheid om bij de aangifte inkomstenbelasting af te wijken van de BGL. Hoewel de belastingplichtige met de BGL dus geen voorlopige kwalificatie voor de inkomstenbelasting meer zou krijgen, zou indien de feitelijke omstandigheden van de belastingplichtige overeenkomen met de BGL, de inspecteur in veel gevallen voor de heffing van de inkomstenbelasting wel aansluiten bij de BGL.³¹⁶

Onder de voorgestelde wet BGL is medeverantwoordelijkheid voor opdrachtgevers opgenomen. De opdrachtgever heeft slechts zekerheid indien (1) het soort werkzaamheden, (2) de wijze waarop en (3) de condities van de werkzaamheden overeenkomen met hetgeen waarop de beschikking is afgegeven. Punten waarop de opdrachtgever geen invloed heeft, hoeft de opdrachtgever niet te controleren (deze staan dan ook niet op de beschikking

³¹² MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.1.

³¹³ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 31 311, nr. 91.

³¹⁴ MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.5.

³¹⁵ Ibid., p.3.

³¹⁶ Ibid., p.3.

vermeld).³¹⁷ In dat geval is alleen de opdrachtnemer verantwoordelijk voor de naheffing loonbelasting en werknemersverzekeringen.

Voor de punten waar de opdrachtgever geen invloed op heeft, bijvoorbeeld de vraag voor hoeveel opdrachtgevers de opdrachtnemer werkt, is de opdrachtnemer verantwoordelijk. Als op basis van die punten achteraf bij de aangifte inkomstenbelasting zou blijken dat er toch sprake was van een dienstbetrekking, wordt het inkomen voor de inkomstenbelasting alsnog als loon aangemerkt. De opdrachtgever is in dat geval dus niet verantwoordelijk voor een naheffing loonbelasting.

Op grond van de BGL is de opdrachtgever dus alleen gevrijwaard van naheffingen zolang hij erop toe ziet dat de werkzaamheden worden uitgevoerd zoals in de BGL opgenomen. Als de opdrachtgever de werkzaamheden onder andere omstandigheden laat uitvoeren dan opgenomen in de BGL, zal de inspecteur dus wel de mogelijkheid hebben om na te heffen bij de opdrachtgever. De wetgever hoopt hier dus mee dat schijnconstructies vanuit de opdrachtgevers zullen minderen.

Waar een opdrachtgever en opdrachtnemer met een var-row in het verleden geen zekerheid kregen voor de loonheffingen, krijgt de opdrachtgever die zekerheid in het kader van de BGL wel. De BGL heeft immers alleen belang voor de loonheffingen en niet voor de inkomstenbelasting. Zolang een opdrachtgever dus handelt naar de omstandigheden die zijn vermeld op de BGL, zal een opdrachtgever geen naheffing opgelegd kunnen krijgen als de inspecteur het inkomen van de belastingplichtige als resultaat uit overige werkzaamheden aanmerkt. De wetgever wil hiermee voorkomen dat deze groep opdrachtnemers niet meer in het nadeel zijn bij het verkrijgen van opdrachten.³¹⁸

In de brief van 20 april 2015 heeft de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer gemeld dat hij het wetsvoorstel BGL niet wilt invoeren.³¹⁹ De artikelen met betrekking tot de BGL zijn daarmee komen te vervallen. De citeertitel van het wetsvoorstel is vervolgens aangepast naar Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties.³²⁰

³¹⁷ MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.4.

³¹⁸ Ibid.

³¹⁹ Brief staatssecretaris van Financiën van 20 april 2015, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 9, p. 14.

³²⁰ Nota van wijziging Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr.11, artikel V(7).

3.3.3 Wet DBA

3.3.3.1 Aanleiding

Zoals hierboven vermeld is het wetsvoorstel BGL vervangen door het wetsvoorstel DBA. Met ingang van 1 mei 2016 is de VAR vervangen door de Wet DBA.

3.3.3.2 Uitwerking Wet DBA

Onder de Wet DBA moet de opdrachtgever weer voor alle arbeidsrelaties nagaan of al dan niet sprake is van een dienstbetrekking. Een dienstbetrekking berust op een arbeidsovereenkomst, zoals gedefinieerd in artikel 7:610 BW.

Op grond van het Burgerlijk Wetboek moet een arbeidsovereenkomst aan een drietal voorwaarden voldoen:

- 1) De opdrachtnemer moet de arbeid persoonlijk verrichten en is niet vrij vervangbaar;
- 2) De opdrachtgever heeft gezag over de opdrachtnemer; en
- 3) De opdrachtgever betaalt loon aan de opdrachtnemer.

Voor een nadere toelichting van de criteria verwijst ik naar paragraaf 2.2.2.2. Indien niet aan alle drie deze voorwaarden wordt voldaan, is geen sprake van een dienstbetrekking. Indien duidelijk sprake is van een dienstbetrekking, hoeft de opdrachtgever verder niets te regelen tenzij de gemeenschappelijke wens van opdrachtgever en opdrachtnemer is om de opdracht buiten loondienst aan te gaan. De werkwijze kan dan zodanig worden aangepast dat niet aan alle drie de voorwaarden wordt voldaan.

Het beoordelingskader van de Belastingdienst omtrent voornoemde voorwaarden is vastgelegd in de Handreiking DBA, welke is opgesteld aan de hand van de geldende jurisprudentie en wetgeving. Op deze manier moet voor partijen duidelijk worden hoe de Belastingdienst een arbeidsrelatie beoordeelt.

Net als voorheen sluiten opdrachtgever en opdrachtnemer een overeenkomst van opdracht op het moment dat zij een arbeidsrelatie willen aangaan. In de opdrachtovereenkomst moet de feitelijke wijze van werken worden opgenomen en de opdrachtgever en opdrachtnemer hebben de gezamenlijke verantwoordelijkheid dat feiten op een juiste wijze worden weergegeven.³²¹ Het is mogelijk om de opdrachtovereenkomst vooraf voor te leggen aan de Belastingdienst om de gevolgen voor de loonheffingen af te stemmen. Bij de beoordeling wordt door de Belastingdienst slechts gekeken naar de elementen van de overeenkomst die

³²¹ M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht IB 3.15.3.

van belang zijn voor de loonheffingen. De beoordeling in het kader van de inkomstenbelasting vindt pas achteraf plaats als de belastingplichtige de aangifte inkomstenbelasting heeft ingediend.

Uit praktisch oogpunt heeft de Belastingdienst enkele modelovereenkomsten opgesteld waarvoor de gevolgen voor de loonheffingen duidelijk zijn. De modelovereenkomsten zijn onder te verdelen in algemene modelovereenkomsten of modelovereenkomsten voor branches en beroepsgroepen. Zolang de werkzaamheden plaatsvinden in lijn met de (model)overeenkomst, hebben de partijen zekerheid over de gevolgen voor de loonheffingen. Als echter achteraf blijkt dat de feitelijke werkzaamheden afwijken van de (model)overeenkomst en dus eigenlijk sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, kan de Belastingdienst een naheffingsaanslag loonheffingen opleggen aan de opdrachtgever.³²²

Uit de reactie van het management van de Belastingdienst d.d. 9 juni 2017³²³ (naar aanleiding van een WOB-verzoek d.d. 3 april 2017) blijkt dat 1.566 modelovereenkomsten door de Belastingdienst zijn goedgekeurd. Per 19 april 2017 waren 7.443 modelovereenkomsten ter toetsing aangeboden. Volgens de Belastingdienst was de doorlooptijd vrij hoog, maar te verklaren door de beoogde coachende rol van de Belastingdienst op de werkvloer.³²⁴

Ook indien onduidelijk is of een bepaalde opdrachtovereenkomst moet worden beschouwd als een arbeidsovereenkomst kan vooroverleg met de Belastingdienst plaatsvinden, dan wel een beroep worden gedaan op een modelovereenkomst.

3.3.3.3 Status Wet DBA

De handhaving van de Wet DBA is herhaaldelijk opgeschort. Momenteel is de opschorting van de handhaving verlengd tot 1 januari 2020.³²⁵ De opschorting van de handhaving geldt echter niet voor kwaadwillenden, die opzettelijk schijnzelfstandigheid creëren dan wel laten voortduren. Handhaving kan wel plaatsvinden indien de volgende drie criteria cumulatief kunnen worden bewezen³²⁶:

- 1) Er is sprake van een (fictieve) dienstbetrekking;
- 2) Er is sprake van evidente schijnzelfstandigheid; en
- 3) Er is sprake van opzettelijke schijnzelfstandigheid.

³²² M.J.G.A.M. Weerepas, Cursus Belastingrecht IB 3.15.3.

³²³ Brief d.d. 9 juni 2017, Wob-verzoek DBA, kenmerk 2017-0000093128.

³²⁴ Ibid.

³²⁵ Brief Minister Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 9 februari 2018, nr. 2018-0000019932, p.3.

³²⁶ Ibid., p.4.

Zolang niet aan bovenstaande drie voorwaarden wordt voldaan, kunnen opdrachtgevers en opdrachtnemers geen boetes of naheffingen krijgen indien achteraf wordt geconstateerd dat sprake is van een dienstbetrekking. De inspecteur heeft in dit kader een zware bewijslast, omdat hij zowel een fictieve dienstbetrekking als de evidente en opzettelijke schijnzelfstandigheid moet aantonen.

De opschorting is verlengd tot 1 januari 2020, aangezien de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de staatssecretaris van Financiën hun streven hebben uitgesproken om op deze datum een alternatief voor de Wet DBA -zoals opgenomen in het regeerakkoord uit 2017- in werking te laten treden.³²⁷

3.3.4 Nieuw voorgestelde wetgeving

Uit het regeerakkoord ‘Vertrouwen in de toekomst’ blijkt dat het nieuwe kabinet van mening is dat de Wet DBA er voor heeft gezorgd dat teveel echte zelfstandige ondernemers zijn geraakt. Daarom is in het regeerakkoord een alternatief systeem opgenomen met het oog op de vervanging van de Wet DBA. De volgende maatregelen zijn voorgesteld ter vervanging van de Wet DBA:

- 1) Indien een zzp’er voor een langere periode tegen een laag tarief werkzaamheden verricht, is altijd sprake van een arbeidsovereenkomst en daarmee dienstbetrekking. Een langere periode wordt gedefinieerd als drie maanden. Een laag tarief ligt vermoedelijk tussen de 15 en 18 euro per uur. Dit tarief hangt af van het minimumloon (125%) en/of laagste loonschalen in cao’s. Er is gekozen voor één tarief voor de gehele markt.
- 2) Voor zelfstandige ondernemers wordt een ‘opt out’ voor de loonbelasting en werknemersverzekeringen ingevoerd indien:
 - a. sprake is van een hoog tarief (75 euro per uur) in combinatie met een korte duur van de overeenkomst, of
 - b. sprake is van een hoog tarief (75 euro per uur) in combinatie met het verrichten van niet-reguliere bedrijfsactiviteiten
- 3) Voor zelfstandigen boven het lage tarief, tussen de ondergrens en bovengrens, wordt een opdrachtgeversverklaring ingevoerd. Deze opdrachtgeversverklaring krijgt de vorm van een webmodule met enkele duidelijke vragen. Indien naar juistheid ingevuld geeft dit zekerheid voor de loonbelasting en werknemersverzekeringen positie.

³²⁷ Brief Minister Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 9 februari 2018, nr. 2018-0000019932, p.4.

Na invoering van dit systeem wordt (maximaal) een jaar terughoudend door de Belastingdienst gehandhaafd, waarbij geen boetes worden opgelegd. Ook in dit systeem krijgt de Belastingdienst een coachende rol.³²⁸

Zoals reeds vermeld streeft het kabinet naar invoering per 1 januari 2020.³²⁹

3.4 Deelconclusie

Hoewel in theorie sprake lijkt te zijn van een duidelijke scheidslijn tussen de inkomenscategorieën winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheid, blijkt dat in de praktijk toch niet zo vanzelfsprekend te zijn. Er is sprake van een groot grijs gebied waarin het niet duidelijk is tot welke bron het inkomen gerekend moet worden. In dergelijke situaties moet dan worden beoordeeld of sprake is van schijnzelfstandigheid, waarbij arbeid formeel als zelfstandige wordt verricht, terwijl uit de feiten en omstandigheden blijkt dat feitelijk sprake is van een dienstbetrekking. Het belangrijkste aspect bij de beoordeling van een schijnconstructie is de vraag of al dan niet een gezagsverhouding aanwezig is. Bij de uitvoering van een arbeidsovereenkomst of overeenkomst van opdracht is altijd een bepaalde gezagsverhouding aanwezig en dat maakt het lastig om vast te stellen tot hoever het gezag van de opdrachtgever strekt. Dit biedt voor partijen ruimte om de gezagsverhouding ter discussie te stellen en te doen overkomen alsof er sprake is van een opdrachtnemer en opdrachtgeversrelatie.

Zowel de opdrachtgever als de opdrachtnemer hebben er baat bij als de arbeidsrelatie niet als arbeidsovereenkomst wordt aangemerkt. De opdrachtnemer wil het liefst als ondernemer worden aangemerkt voor de inkomstenbelasting om aanspraak te kunnen maken op de ondernemersfaciliteiten. De ondernemersfaciliteiten zorgen immers voor een lagere belastingdruk over hetzelfde inkomen. Het nadeel voor de opdrachtnemer is dat hij hierdoor niet onder de reikwijdte van de werknemersverzekeringen valt en dus zelf zorg moet dragen voor een inkomen ingeval van arbeidsongeschiktheid.

Door middel van een overeenkomst van opdracht is een opdrachtgever niet gebonden aan het arbeidsrecht. De opdrachtgever kan in dat geval gemakkelijk inspelen op de veranderende omstandigheden binnen zijn onderneming, zonder dat hij beperkt wordt door de bepalingen inzake de ontslagbescherming. Daarnaast zorgen deze flexibele arbeidsrelaties er ook voor dat de opdrachtgever zijn ondernemerslasten kan verlagen. Immers voorkomt hij op deze manier

³²⁸ Regeerakkoord 2017-2021, 'Vertrouwen in de toekomst', p. 28.

³²⁹ Brief Minister Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 9 februari 2018, nr. 2018-0000019932, p.4.

dat hij loonheffingen moet inhouden – welke de loonkosten verhogen – en dat hij eventuele transitievergoedingen dient te betalen.

Schijnconstructies zorgen er echter voor dat er een oneerlijke concurrentie tussen ondernemers ontstaat, waarbij de eerlijke ondernemers het onderspit delven. Maar ook kan dit zorgen voor een toename in het aantal ontslagen en derhalve een toename van de vraag naar uitkeringen op grond van de werknemersverzekeringen.

Niet enkel de oneerlijke concurrentie, maar vooral ook de gevolgen voor de Nederlandse schatkist zorgen ervoor dat de wetgever schijnconstructies wil aanpakken. Om dit probleem aan te pakken heeft de wetgever in het verleden allereerst de vier VAR-verklaringen ingevoerd. De VAR-verklaringen zijn ingevoerd met de gedachte om opdrachtgevers en opdrachtnemers vooraf zekerheid te geven met betrekking tot de loonbelasting en sociale zekerheid. Een VAR-wuo en VAR-dga zorgden ervoor dat een opdrachtgever geheel gevrijwaard werd van een eventuele naheffing loonheffingen. Een eventuele naheffing kwam – via de inkomstenbelasting – terecht bij de opdrachtnemer. De opdrachtnemer kon totaal geen zekerheid ontleen aan een VAR-verklaring.

De Wet BGL moest voor verbetering zorgen, maar nadat verschillende partijen hun kritiek hadden geuit, trok de wetgever het wetsvoorstel in en werd vervolgens de Wet DBA geïntroduceerd. Door met modelovereenkomsten te gaan werken, zou de verantwoordelijkheid voor een juiste weergave van de arbeidsrelatie weer door beide partijen worden gedragen en slechts zekerheid in het kader van de loonheffingen worden gegeven. Ten aanzien van de inkomstenbelasting zou de opdrachtnemer geen zekerheid meer krijgen. Hoewel met de Wet DBA wel de VAR werd afgeschaft is de handhaving van de Wet DBA nooit van de grond gekomen. Bij de vorming van het nieuwe kabinet in 2017 werd geconcludeerd dat de Wet DBA een negatieve invloed zou hebben gehad op het aantal zelfstandigen. In het regeerakkoord werd dan ook een alternatief plan voorgesteld in de strijd tegen schijnzelfstandigheid. De ideeën zijn er, maar de uitwerking laat nog op zich wachten tot 2020.

4 Analyse

4.1 Inleiding

Bij het aangaan van een arbeidsrelatie dient in het kader van de loonheffingen te worden vastgesteld of sprake is van een dienstbetrekking of niet-dienstbetrekking. Dit is onder andere afhankelijk van de aanwezigheid c.q. afwezigheid van een gezagsverhouding. Voor de meeste arbeidsrelaties zal geen onduidelijkheid bestaan over de kwalificatie van de arbeidsrelatie. Door de flexibilisering van de arbeidsmarkt en de toename van het aantal zzp'ers op de arbeidsmarkt, ontstaan er echter steeds meer arbeidsverhoudingen die zowel kenmerken van een werknemer als een niet-werknemer vertonen. In het geval van dergelijke arbeidsrelaties kan dus twijfel ontstaan over de kwalificatie en het al dan niet aanwezig zijn van een inhoudingsplicht voor de loonheffingen. Het is aldus mogelijk dat een belastingplichtige ten onrechte als ondernemer wordt aangemerkt. In dat geval wordt dan ook van schijnzelfstandigheid gesproken en dit gaat gepaard met ongewenste effecten voor alle partijen.

In het voorgaande hoofdstuk heb ik het beleid uiteengezet zoals dat door de wetgever de afgelopen jaren is gevoerd in de strijd tegen schijnzelfstandigheid. In dit hoofdstuk zal ik dit beleid verder analyseren en onderzoeken of dit beleid ook daadwerkelijk effectief is tegen schijnzelfstandigheid. Daarnaast zal ik de mogelijke oplossingen tegen schijnzekerheid inventariseren.

4.2 Schijnzekerheid: probleem of niet?

Vooraleer beoordeeld kan worden of het reeds door de wetgever gevoerde beleid effectief is in de strijd tegen schijnzelfstandigheid, is het noodzakelijk om vast te stellen wat de oorzaak is van schijnzelfstandigheid.

In hoofdstuk twee heb ik de verschillende aspecten besproken die bij een arbeidsverhouding ter sprake kunnen komen: belastingheffing, sociale zekerheid en arbeidsrecht. Allereerst bestaan in de Wet IB 2001 drie verschillende belastingregimes ten aanzien van inkomen uit arbeid. Op grond van de feiten en omstandigheden moet worden beoordeeld of al dan niet sprake is van winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking of resultaat uit overige werkzaamheden. In de wetgeving en jurisprudentie zijn criteria ontwikkeld voor deze beoordeling. Het verschil op het gebied van de inkomstenbelasting is dat belastingplichtigen die als ondernemer worden aangemerkt aanspraak kunnen maken op de ondernemersfaciliteiten. Belastingplichtigen die als werknemer of resultaatgenieter worden

aangemerkt kunnen dat niet. Als gevolg hiervan is de belastingdruk voor ondernemers lager dan voor werknemers en resultaatgenieters. Vanuit de belastingplichtige is het dus gunstiger om als ondernemer te worden aangemerkt.

In het kader van de loonbelasting dient de opdrachtgever slechts loonbelasting in te houden als sprake is van een echte dan wel fictieve dienstbetrekking. Daarnaast moet de opdrachtgever in dat geval ook de premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw inhouden over het loon. De opdrachtgever dient hiervoor een salarisadministratie bij te houden, wat resulteert in extra kosten voor de opdrachtgever. Kosten die hij niet hoeft te maken als hij geen werknemers in dienst heeft. Ook de premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw vormen een additionele last voor de opdrachtgever, aangezien het bij wet verboden is om deze premies te verhalen op de werknemer. Een werknemer leidt dus tot hogere kosten voor een opdrachtgever, dan wanneer de arbeidsrelatie zou worden aangegaan met een niet-werknemer. De werknemer heeft daarentegen op grond van het sociale zekerheidsstelsel weer de zekerheid dat hij in het geval van ziekte en arbeidsongeschiktheid recht heeft op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen.

Daarnaast krijgt een opdrachtgever met het arbeidsrecht te maken als hij een werknemer in dienst heeft. Dit zorgt ervoor dat hij rekening dient te houden met het minimumloon, loondoorbetalingsverplichtingen, ontslagbescherming en eventuele transitievergoedingen. Al deze verplichtingen – inhoudingsplicht en arbeidsrechtelijke aspecten – zorgen ervoor dat het voor opdrachtgevers minder aantrekkelijk wordt om werknemers in dienst te nemen. Een opdrachtgever zal in dat geval een zzp'er boven een werknemer verkiezen om zo de ondernemingslasten te beperken. Hierdoor wordt tevens het risico gelopen dat opdrachtgevers (voormalige) werknemers verplichten dezelfde werkzaamheden als zelfstandige te gaan verrichten, enkel en alleen omdat een dienstbetrekking te duur is ten opzichte van de kosten voor het inhuren van een zelfstandige.³³⁰

In eerste instantie is het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers te verklaren. Ondernemers lopen meer risico en een deel van hun inkomen dient ook gereserveerd te worden om te investeren in de onderneming. Daarnaast dragen zij zelf ook de zorg voor een oudedagsvoorziening en inkomensverlies door arbeidsongeschiktheid. Hiermee wordt dan ook rekening gehouden bij de belastingheffing in de vorm van de

³³⁰ L.G.M. Stevens, "De keerzijde: zelfstandigen zonder perspectief", WFR 2015/248.

ondernemersfaciliteiten. Werknemers daarentegen zijn verplicht verzekerd tegen inkomensverlies als gevolg van arbeidsongeschiktheid en zij hoeven hiervoor dan ook zelf geen maatregelen te nemen. Daarnaast genieten zij ook middels het arbeidsrecht bescherming.

Hoewel het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers te verklaren is, zorgt dit verschil ook voor ongewenste schijnzelfstandigheid. Gesteld kan dan ook worden dat het verschil in behandeling in de fiscale wetten, de socialezekerheidswetten en het arbeidsrecht de onderliggende oorzaak van schijnzelfstandigheid is.

De vraag die dan rijst is hoe groot het probleem van schijnzelfstandigheid is. Gesteld wordt dat schijnzelfstandigheid leidt tot een uitholling van het sociale zekerheidsstelsel, maar ook dat het leidt tot een beperking van het systeem van heffen aan de bron.³³¹ Uit het nader rapport inzake de Wet BGL blijkt dat ongeveer 2 tot 14% van de zzp'ers schijnzelfstandigen zijn. De staatssecretaris is van mening dat dit relatief lage percentage niet verwaarloosbaar is, aangezien zelfs 2% van het aantal zzp'ers al leidt tot ongeveer 15.000 tot 20.000 gevallen van schijnzelfstandigen.³³² Het percentage kan echter ook lager of hoger zijn. Hoewel de daadwerkelijke omvang van het probleem niet nauwkeurig is vast te stellen, is de staatssecretaris in ieder geval van mening dat het probleem substantieel genoeg is om maatregelen tegen te nemen.³³³

4.3 Analyse gevoerd beleid

Door de toename van het aantal zzp'ers op de arbeidsmarkt heeft de wetgever zich de afgelopen jaren genoodzaakt gevoeld om extra maatregelen in te voeren. Een groot deel van de zzp'ers biedt namelijk veelal alleen arbeid aan. De werkzaamheden van deze groep arbeidsaanbieders komen dan ook in grote mate overeen met de werkzaamheden van werknemers, waardoor de grens tussen ondernemerschap en werknemerschap vervaagd.^{334,335}

In het kader van de belastingheffing worden ondernemers en werknemers onderscheiden en elk aan een ander belastingregime onderworpen. In het geval van een werknemer dient de

³³¹ D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, "Vlees noch vis", NTFR 2007/1951.

³³² Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het vervangen van de Verklaring arbeidsrelatie door de Beschikking geen loonheffingen, 22 september 2014, DB/2014/U309.

³³³ C. Overduin, "Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan", WFR 2015/1408.

³³⁴ J. Bolhaar, A. Brouwers en B. Scheer, *De flexibele schil van de Nederlandse arbeidsmarkt: een analyse op basis van microdata*, CPB Achtergronddocument 17 november 2016, p. 14.

³³⁵ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 31 311, nr. 91.

werkgever loonheffingen in te houden over de beloning en deze af te dragen. Dit is niet het geval als de opdrachtgever met een niet-werknemer te maken heeft.

Als echter de duidelijke grens tussen werknemer en niet-werknemer vervaagd, ontstaat er bij beide partijen onzekerheid over de inhouding en afdracht van loonheffingen. Deze onzekerheid kan ertoe leiden dat opdrachtgevers ervan worden weerhouden om zzp'ers in te huren en dit is weer slecht voor de economische bedrijvigheid.³³⁶

4.3.1 Verklaring Arbeidsrelatie

Om een einde te maken aan de eventuele onzekerheid die bij opdrachtgevers en opdrachtnemers kon ontstaan over de kwalificatie van de arbeidsrelatie, heeft de overheid destijds met ingang van 2001 de vier eerder genoemde VAR-verklaringen ingevoerd.

In beginsel werd de onzekerheid bij opdrachtgevers en opdrachtnemers niet geheel weggenomen na het invoeren van de VAR-verklaringen. Als achteraf namelijk bleek dat de opdrachtnemer feitelijk fungeerde als werknemer in plaats van een niet-werknemer konden beide partijen alsnog geconfronteerd worden met een naheffing. In het geval van de opdrachtgever betekende dit een naheffing van de premies werknemersverzekeringen (welke hij niet mag verhalen op de werknemer).

Bij de beoordeling van een arbeidsrelatie spelen zowel het UWV als de Belastingdienst een rol. Enerzijds beoordeelt het UWV de arbeidsverhouding vooraf in het kader van de inhoudingsplicht voor de werknemersverzekeringen.

Om te voorkomen dat in het geval van een arbeidsverhouding geen sprake is van een inhoudingsplicht voor de werknemersverzekeringen, maar waarvoor in een later stadium van werkloosheid of ziekte alsnog succesvol een beroep kan worden gedaan op een uitkering, beoordeelt het UWV ten aanzien van een groot aantal arbeidsrelaties dat toch gewoon sprake is van een dienstbetrekking en de daarmee samenhangende inhoudingsplicht.³³⁷

Anderzijds beoordeelt de Belastingdienst de arbeidsverhouding achteraf in het kader van de inkomstenbelasting en tot welke inkomenscategorie het verdiende inkomen moet worden gerekend. Deze beoordeling is van belang voor het al dan niet mogen toepassen van de ondernemersfaciliteiten en de uiteindelijke belastingdruk voor de belastingplichtige. Als de Belastingdienst namelijk achteraf alsnog besluit dat sprake was van loon in plaats van winst,

³³⁶ J.P.M. van Zijl, "Premieheffing werknemersverzekeringen: anders dan de loonbelasting", WFR 2006/183, onderdeel 3.

³³⁷ Ibid., onderdeel 4.

betekent dit voor de opdrachtnemer dat de ondernemersfaciliteiten worden teruggedraaid en dus een hoger bedrag aan inkomstenbelasting is verschuldigd.

Vanwege de aanhoudende onzekerheid bij partijen over de criteria die het UWV en de Belastingdienst hanteerden bij de beoordeling van de arbeidsrelatie, hebben het UWV en de Belastingdienst allereerst het gezamenlijke besluit Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking uitgebracht. Middels dit besluit wilden zij aldus duidelijkheid geven over de wijze waarop het UWV en de Belastingdienst de arbeidsverhouding beoordelen en onder welke omstandigheden een opdrachtgever loonheffingen dient in te houden.³³⁸ Deze beleidsregels waren in feite niet meer dan een samenvatting van het tot dan toe gevoerde beleid door het UWV bij het beoordelen of al dan niet sprake was van een dienstbetrekking ten aanzien van een arbeidsverhouding.³³⁹ Op een later tijdstip zijn deze beleidsregels nog eens aangescherpt.³⁴⁰ Toen bleek dat ook de aanscherping van de beleidsregels beoordeling dienstbetrekking nog niet voldoende zekerheid bood, heeft de wetgever de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR in 2005 ingevoerd.

Beperkte rechtszekerheid opdrachtgever

Als gevolg van de uitbreiding van de rechtsgevolgen kreeg de opdrachtgever meer rechtszekerheid. Indien de opdrachtnemer over een VAR-wuo of VAR-dga beschikte en de opdrachtgever aan enkele administratieve voorwaarden voldeed zoals destijds opgenomen in artikel 6a Wet LB 1964, kreeg de opdrachtgever de zekerheid dat hij geen inhoudingsplicht had voor de loonheffingen. Indien dan na afloop van het kalenderjaar alsnog door de Belastingdienst werd vastgesteld dat feitelijk sprake was van een dienstbetrekking en de ontvangen vergoeding dus alsnog als loon werd aangemerkt, was de opdrachtgever geheel gevrijwaard van de naheffing loonheffingen. Van belang was wel dat vooraf niet overduidelijk sprake was van een dienstbetrekking voor de opdrachtgever.

Naast de VAR-wuo en de VAR-dga bestonden ook nog de VAR-loon en de VAR-row. De belastingplichtige ontving een VAR-loon als de Belastingdienst vooraf van mening was dat de arbeidsverhouding als een dienstbetrekking beoordeeld moest worden. In beginsel diende de opdrachtgever dan ook loonheffingen in te houden over de beloning. Achteraf bestond echter

³³⁸ Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking, gezamenlijk besluit van het UWV van 20 november 2002 en van de Belastingdienst van 22 november 2002, Stcrt. 2002, 234, p. 26.

³³⁹ J.P.M. van Zijl, "Premieheffing werknemersverzekeringen: anders dan de loonbelasting", WFR 2006/183, onderdeel 4.

³⁴⁰ Wijziging Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking, gezamenlijk besluit van het UWV van 14 juli 2003 en van de Belastingdienst van 15 juli 2003, Stcrt. 2003, 138, p. 13.

de mogelijkheid dat de Belastingdienst diezelfde arbeidsverhouding alsnog als winst uit onderneming zou kwalificeren, afgaande op de feitelijke werkzaamheden. In dat geval blijkt dus achteraf dat voor de opdrachtgever geen inhoudingsplicht bestond en dat hij de premies werknemersverzekeringen dan ook niet had hoeven in te houden. De onterecht ingehouden premies werknemersverzekeringen krijgt de opdrachtgever dan wel terugbetaald³⁴¹, maar daarentegen heeft hij ook bedrijfskosten – kosten in verband met de salarisadministratie-gemaakt die hij niet had hoeven maken. Een VAR-loon bood de opdrachtgever dus geen volledige zekerheid over het al dan niet hoeven inhouden van loonheffingen.

Hetzelfde gold voor de VAR-row. Een VAR-row gaf slechts aan dat de Belastingdienst op voorhand van mening was dat de werkzaamheden van de belastingplichtige niet aangemerkt konden worden als winst uit onderneming of loon. De opdrachtgever moest in dat geval alsnog zelf onderzoeken of al dan niet sprake was van een echte dan wel fictieve dienstbetrekking en de daarbij behorende inhoudingsplicht. Dit bracht het risico met zich mee dat de opdrachtgever enerzijds en de Belastingdienst en het UWV anderzijds tot een verschillend oordeel konden komen ten aanzien van de kwalificatie van de arbeidsverhouding en de inhoudingsplicht, met als gevolg dat ten onrechte geen loonheffingen werden ingehouden.³⁴² Als daar dan achteraf sprake van is, kan de opdrachtgever met een naheffing geconfronteerd worden. De wetgever heeft bij de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR verklaard dat het onder de VAR-systematiek niet mogelijk was om meer rechtszekerheid te bieden aan de VAR-row. Dit omdat het bij de aanvraagprocedure niet mogelijk zou zijn om (fictieve) werknemers te onderscheiden van resultaat genieters.^{343,344}

Ook na invoering van de VAR-verklaringen bleef de opdrachtgever nog aangewezen op zijn eigen oordeel. Hij diende in feite voor alle arbeidsverhoudingen na te gaan of al dan niet sprake was van een dienstbetrekking. Slechts in het geval van een VAR-wuo en VAR-dga kon hij bij twijfel over de kwalificatie van de arbeidsverhouding vertrouwen op de afgegeven VAR-verklaring. Bij twijfel hoefde de opdrachtgever dan geen loonheffingen in te houden. Deze werden dan direct nageheven bij de opdrachtnemer.³⁴⁵

³⁴¹ D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, "*Vlees noch vis*", NTFR 2007/1951.

³⁴² Ibid.

³⁴³ Ibid.

³⁴⁴ MvT, Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr. 3, p. 6. Een dergelijk geluid kwam ook naar voren in de Nota naar aanleiding van het Verslag, Kamerstukken II, 2000-2001 27 686, nr. 5.

³⁴⁵ MvT, Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr. 3, p.1.

Schijnzekerheid opdrachtnemer

Waar de opdrachtgever in het geval van een VAR-wuo en VAR-dga gehele zekerheid kreeg voor de kwalificatie van de arbeidsrelatie, boden deze VAR-verklaringen slechts schijnzekerheid aan de opdrachtnemer.

Bij de aanvraag van de VAR-verklaring werden omstandigheden beoordeeld die nog plaats moesten gaan vinden gedurende het jaar. Als na afloop van het kalenderjaar dan bleek dat de feitelijke omstandigheden afweken van de omstandigheden zoals opgenomen op de VAR-verklaring, gaven de feitelijke omstandigheden de doorslag bij de beoordeling van de inkomenscategorie voor de heffing van de inkomstenbelasting. De inspecteur had immers de mogelijkheid om bij de aangifte inkomstenbelasting af te wijken van de VAR. Als dan blijkt dat het genoten inkomen als loon moet worden aangemerkt in plaats van winst, betekende dit voor de belastingplichtige dat hij niet langer recht had op de ondernemersfaciliteiten en dus met een hogere belastingdruk te maken kreeg. Deze zogenaamde schijnzekerheid voor de opdrachtnemer was dan ook een veel gehoord punt van kritiek ten aanzien van de VAR-verklaring.^{346,347}

Uit het voorgaande bleek reeds dat de opdrachtgever geen zekerheid kon ontlenen aan de VAR-loon. Dit gold ook in het geval van de opdrachtnemer. Hoewel de inspecteur in het geval van een VAR-loon dus op voorhand van mening was dat de betreffende arbeidsverhouding aangemerkt diende te worden als een dienstbetrekking en dat de opdrachtgever als gevolg hiervan veelal premies werknemersverzekeringen zou inhouden over de beloning, betekende dit niet automatisch dat de opdrachtnemer in de toekomst ook aanspraak zou kunnen maken op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen. De kwalificatie kan achteraf immers aangepast worden, waardoor het recht op een uitkering op grond van de werknemersverzekering vervalt. In feite had maar één partij baat bij de VAR-loon en dat was de Belastingdienst zelf. Als vooraf het inkomen gekwalificeerd wordt als loon, ontvangt de Belastingdienst de loonheffingen over dit bedrag. Indien achteraf blijkt dat feitelijk toch geen sprake was van een dienstbetrekking, dient de Belastingdienst de onterecht ingehouden bedragen terug te betalen.³⁴⁸ Maar als de kwalificatie achteraf niet wordt gewijzigd, heeft de Belastingdienst in ieder geval al (een deel van) de belastingen als voorheffing ontvangen.

³⁴⁶ D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, 'De VAR in revisie?', WFR 2009/616.

³⁴⁷ MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.1.

³⁴⁸ D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, "Vlees noch vis", NTFR 2007/1951.

Handhavingsproblemen

Met het invoeren van de VAR-verklaringen wilde de wetgever de eventuele onzekerheid die kon ontstaan bij de beoordeling van de betreffende arbeidsrelatie zoveel mogelijk wegnemen. De bedoeling was dan ook dat enkel VAR-verklaringen zouden worden aangevraagd voor die arbeidsrelaties waar daadwerkelijk twijfel over de kwalificatie bestond. Echter, uiteindelijk ontstond de situatie dat opdrachtgevers voor elke arbeidsrelatie een VAR-verklaring gingen aanvragen.³⁴⁹ Als gevolg hiervan kreeg de Belastingdienst met zoveel aanvragen te maken, dat de Belastingdienst onvoldoende capaciteit had om alle vragen zorgvuldig te beoordelen. Dit zorgde ervoor dat veel VAR-verklaringen ongezien werden afgegeven.^{350,351} Het risico daarvan was dan ook dat er veel onterechte VAR-verklaringen werden afgegeven.

De vrijwarende werking die na het invoeren van de Wet Uitbreiding rechtsgevolgen VAR was ontstaan, zorgde ervoor dat de Belastingdienst moeite had met het handhaven. De Belastingdienst kon namelijk alleen nog frauduleus handelende opdrachtgevers aanpakken, waarbij de Belastingdienst de moeilijke taak had de bewijslast te verzamelen.³⁵²

Naast de opdrachtgevers waren ook de opdrachtnemers van mening dat zij zekerheid konden ontlenen aan de afgegeven VAR-verklaring met betrekking tot de inkomens kwalificatie voor de heffing van de inkomstenbelasting. Als gevolg hiervan kreeg de Belastingdienst dan ook met vele gerechtsprocedures te maken, waarbij de belastingplichtigen veelal in het gelijk gesteld werden.³⁵³

Deze gevolgen waren niet helemaal wat de wetgever voor ogen had bij het invoeren van de VAR-verklaringen en zij wilden er dan ook maar graag vanaf.³⁵⁴

4.3.2 Beschikking geen loonheffingen

Uitbreiding handhaving

De wetgever vond het onterecht dat de handhaving van de VAR slechts plaats kon vinden bij de opdrachtnemer en was dan ook van mening dat de handhavingmogelijkheden van de Belastingdienst uitgebreid moesten worden.³⁵⁵ In navolging daarvan heeft de wetgever in 2014 de Wet BGL als alternatief voor de VAR voorgesteld. Op grond van het wetsvoorstel

³⁴⁹ G.T.K. Meussen, *“Deregulering arbeidsrelaties: alle partijen treft blaam”*, WFR 2017/130.

³⁵⁰ M.P.A. Spanjers, *“Aanpak schijnzelfstandigheid”*, WFR 2014/608.

³⁵¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 31 311, nr. 91.

³⁵² C. Overduin, *“Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan”*, WFR 2015/1408.

³⁵³ Ibid.

³⁵⁴ Ibid.

³⁵⁵ MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.3.

zouden de vier VAR-verklaringen worden vervangen door één beschikking, namelijk de beschikking geen loonheffingen.

De belastingplichtige kan in dit geval een aanvraag doen tot een beschikking, waarmee rechtszekerheid zou worden verkregen voor de loonheffingen. Hierbij zou dan worden beoordeeld of de arbeidsverhouding al dan niet tot een inhoudingsplicht voor de loonbelasting zou leiden. Dit oordeel zou dan ook doorwerken naar de inhoudingsplicht premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw, waarvoor dan aan enkele voorwaarden zou moeten worden voldaan.

Rechtszekerheid

Onder de nieuwe wet BGL zou de inspecteur slechts de mogelijkheid hebben om een beschikking toe te wijzen of af te wijzen. Hierdoor ontstaat voor beide partijen duidelijkheid over de kwalificatie van de arbeidsverhouding en of al dan niet loonheffingen afgedragen moeten worden.

Waar de opdrachtgever in het geval van een VAR-loon en VAR-row alsnog zelf moest beoordelen of er al dan niet sprake was van een (fictieve) dienstbetrekking en de daarbij behorende inhoudingsplicht, zou dit niet langer het geval zijn onder de Wet BGL. Hiermee werd onder andere tegemoet gekomen aan de kritiek over het ontbreken van rechtszekerheid in het geval van een VAR-row.

Onder de nieuwe wet zou nu ook deze groep belastingplichtigen rechtszekerheid krijgen ten aanzien van de inhoudingsplicht. De wetgever komt hiermee tegemoet aan de wens om de belastingplichtigen met een VAR-row dezelfde zekerheid te bieden als diegene met een VAR-wuo. Als gevolg hiervan zou moeten worden voorkomen dat de belastingplichtigen met een VAR-row nog langer in het nadeel zijn bij het verkrijgen van opdrachten.³⁵⁶

Gedeelde verantwoordelijkheid

Na het invoeren van de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR was een onevenwichtige rechtsverhouding ontstaan tussen opdrachtgevers en opdrachtnemers die te goede trouw werkzaam zijn.³⁵⁷ Als beide partijen te goede trouw handelden, werd slechts de opdrachtnemer gestraft als de arbeidsrelatie achteraf alsnog als dienstbetrekking werd aangemerkt door de Belastingdienst. De opdrachtnemer verloor in dat geval zijn recht op de

³⁵⁶ MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.4.

³⁵⁷ J.G.S. Warmerdam, "De Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) moet worden uitgebreid", WFR 2009/618.

ondernemersfaciliteiten, terwijl de opdrachtgever daarentegen niet te maken kreeg met een naheffing van de premies werknemersverzekeringen.

Hoewel er sprake was geworden van een ongelijke rechtsverhouding tussen opdrachtgevers en opdrachtnemers, bleek in de praktijk echter wel dat de Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR veel rust en zekerheid had gebracht bij opdrachtgevers. Om deze rust te bewaren zou het eerder voor de hand liggen om de rechtszekerheid van de opdrachtnemer uit te breiden, dan om de rechtszekerheid van de opdrachtgever opnieuw te beperken. Dit zou immers betekenen dat weer wordt teruggekeerd naar het verleden en de daarbij behorende onzekerheid met als risico dat opdrachtgevers weer op hun hoede zullen zijn met het verlenen van opdrachten aan zzp'ers. En dat is immers iets wat de wetgever juist trachtte te voorkomen met de uitbreiding van de rechtsgevolgen. Ook de staatssecretaris deelde de mening dat de uitgebreide rechtsgevolgen van de VAR en de daaruit voortvloeiende rechtszekerheid voor de opdrachtgevers niet onnodig aangetast moesten worden en dat het beleid er dus op gericht moest zijn om de rechtszekerheid van de zzp'ers te vergroten.³⁵⁸ Om de opdrachtnemer meer rechtszekerheid te bieden zou aan de VAR-wuo het gevolg verbonden moeten worden dat de opdrachtnemer gedurende de looptijd van de verklaring onherroepelijk als ondernemer wordt aangemerkt.³⁵⁹ Net als dat de opdrachtgever gedurende de looptijd van de VAR onherroepelijk niet als werkgever wordt aangemerkt.

Toch koos de wetgever er in de wet BGL voor om de gehele vrijwaardings van opdrachtgevers terug te draaien. Als argument werd aangevoerd dat zelfstandigheid over het algemeen het gevolg is van de wijze waarop beide partijen samen de arbeidsverhouding vorm geven.³⁶⁰ Onder de wet VAR was er niet langer een prikkel voor opdrachtgevers om erop toe te zien dat de feiten en omstandigheden ook daadwerkelijk overeenkwamen met de wijze waarop de arbeid feitelijk door de opdrachtnemer werd verricht.³⁶¹

De wetgever achtte het dan ook een logisch gevolg dat beide partijen aangesproken moeten kunnen worden. Om te voorkomen dat opdrachtgevers opnieuw huiverig worden voor het inhuren van zzp'ers, wordt de opdrachtgever slechts verantwoordelijk voor de juiste weergave van de feiten en omstandigheden waarop hij zelf doorslaggevende invloed heeft. Hierbij moet

³⁵⁸ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 31 311, nr. 91.

³⁵⁹ J.G.S. Warmerdam, "De Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) moet worden uitgebreid", WFR 2009/618.

³⁶⁰ MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.3.

³⁶¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 31 311, nr. 91.

bijvoorbeeld gedacht worden aan de afspraken over vakantiedagen en werktijden.³⁶² Onder het nieuwe systeem zou de opdrachtgever dan verplicht worden om een aantal feiten en omstandigheden te verifiëren bij de aanvraag van de BGL en hier ook zijn handtekening onder te zetten.³⁶³

Zolang de opdrachtgever zich aan de feiten en omstandigheden houdt, kan hij een zzp'er inhuren zonder risico op een naheffing premies werknemersverzekeringen.³⁶⁴ Als gevolg hiervan zouden opdrachtgevers die te goede trouw werken niet geraakt worden door de nieuwe systematiek.

Einde schijnzekerheid opdrachtnemer

Een heikel punt ten aanzien van de VAR-verklaringen was dat deze verklaringen slechts schijnzekerheid boden aan de opdrachtnemer. Een VAR-wuo bood immers niet de garantie dat de opdrachtnemer achteraf ook als ondernemer zou worden aangemerkt en derhalve gebruik kon maken van de ondernemersfaciliteiten. Als gevolg van deze onzekerheid bij de opdrachtnemer over het al dan niet recht hebben op de ondernemersfaciliteiten, bestaat het risico dat het ondernemerschap wordt geremd. De ondernemersfaciliteiten worden immers als een belangrijke incentive voor het ondernemerschap gezien, mede vanwege het enorme belastingvoordeel dat ermee kan worden behaald.³⁶⁵

Met de invoering van de beschikking geen loonheffingen zou een einde moeten komen aan deze schijnzekerheid. In tegenstelling tot de VAR, waar de voorlopige inkomenskwificatie voor de inkomstenbelasting doorwerkte naar de loonbelasting en premies werknemersverzekeringen, zou de beschikking geen loonheffingen slechts gaan zien op de inhoudingsplicht voor de loonheffingen. In het kader van de heffing van inkomstenbelasting vindt de beoordeling onder de nieuwe wet BGL dan weer enkel achteraf plaats bij de aangifte inkomstenbelasting. Hierdoor wordt niet langer de schijn gewekt bij opdrachtnemers dat zij worden aangemerkt als een ondernemer. Echter, in de situaties dat de feitelijke werkzaamheden overeenkomen met de in de beschikking opgenomen werkzaamheden, zal voor de inkomstenbelasting veelal niet worden afgeweken van de kwalificatie op grond van

³⁶² Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 31 311, nr. 91.

³⁶³ Commentaar NDFR Dossier Wet DBA, par. 3.

³⁶⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 31 311, nr. 91.

³⁶⁵ J.G.S. Warmerdam, "De Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) moet worden uitgebreid", WFR 2009/618.

de beschikking en zal de ontvangen beloning niet alsnog als loon worden aangemerkt.³⁶⁶ In dat geval moet dan enkel nog een afweging gemaakt worden tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden.

Webmodule

Na het invoeren van het wetsvoorstel zou het de bedoeling zijn dat de beschikking geen loonheffingen middels een webmodule zou worden aangevraagd. Het zou in dat geval mogelijk zijn om op ieder gewenst moment de arbeidsrelatie te toetsen.³⁶⁷

De opdrachtnemer dient een vragenlijst in te vullen die betrekking zou hebben op zijn eigen situatie, waarbij de vragen in de webmodule zouden worden gebaseerd op wetgeving en jurisprudentie. Daarnaast zou de webmodule ook interactief worden. Hierdoor zouden de vervolgvragen in de webmodule worden gebaseerd op de eerder gegeven antwoorden en indien mogelijk zouden ook vragen worden overgeslagen.³⁶⁸ Al tijdens het invullen zou de belastingplichtige zien of de beschikking al dan niet zou worden toegewezen.

De wetgever noemde de webmodule makkelijker voor opdrachtgevers en opdrachtnemers, het zou nauwkeurigere uitkomsten bieden en het zou online beschikbaar zijn.³⁶⁹ Helaas was niet iedereen enthousiast over de webmodule. Als gevolg van de politieke en maatschappelijke weerstand tegen de webmodule is er uiteindelijk voor gekozen om de beschikking geen loonheffingen toch niet in te voeren.^{370,371}

4.3.3 Deregulering beoordeling arbeidsrelaties

Naar aanleiding van het wetsvoorstel BGL zijn veel kritische vragen gesteld door verschillende partijen.^{372,373} De wetgever heeft vervolgens een alternatief voor de wet BGL uitgewerkt die de verantwoordelijkheden van opdrachtgever en opdrachtnemer nog beter in balans zou moeten brengen: de wet DBA.³⁷⁴

³⁶⁶ MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.3.

³⁶⁷ Commentaar NDFR bij artikel 3.156 Wet IB 2001, onderdeel 1.2.

³⁶⁸ Bijlage bij MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3, p.13.

³⁶⁹ Ibid.

³⁷⁰ A.J. van Lint, "Het mkb en de plannen van Rutte III", WFR 2017/225, onderdeel 2.

³⁷¹ M.P.A. Spanjers, "Splijtzwam", WFR 2014/1553.

³⁷² Verslag Wet invoering beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 5.

³⁷³ Verslag van een rondetafelgesprek Wet invoering beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 6.

³⁷⁴ Nota van wijziging Wet invoering beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 11, p. 3.

Modelovereenkomsten

Onder de Wet DBA is het de bedoeling dat voortaan met modelovereenkomsten wordt gewerkt. De Belastingdienst zal hiervoor een aantal algemene en sectorale modelovereenkomsten publiceren, zodat partijen bij het opstellen van een overeenkomst gebruik kunnen maken van die modelovereenkomsten. De wetgever stelt echter wel strenge voorwaarden bij het gebruik van de modelovereenkomsten. De feitelijke overeenkomst tussen opdrachtgever en opdrachtnemer moet namelijk gelijklopend zijn aan de modelovereenkomst.³⁷⁵ Daarnaast zijn partijen ook verplicht om in de overeenkomst te verwijzen naar het kenmerknummer van de gepubliceerde modelovereenkomst.

Indien de opdrachtgever en opdrachtnemer dan volgens de goedgekeurde modelovereenkomst de werkzaamheden verrichten, krijgt de opdrachtgever in beginsel de zekerheid dat geen sprake is van een dienstbetrekking in het kader van de loonheffingen.³⁷⁶ Derhalve hoeft de opdrachtgever in beginsel geen loonheffingen in te houden ten aanzien van die arbeidsrelatie.

Door de strenge voorwaarden hebben de opdrachtgever en de opdrachtnemer in feite geen enkele ruimte om af te wijken van de modelovereenkomst zonder daarbij het risico te lopen dat niet toch loonheffingen ingehouden en afgedragen dienen te worden.³⁷⁷ Partijen die dus ook maar een klein beetje afwijken van de modelovereenkomst lopen het risico dat zij alsnog geconfronteerd worden met een naheffing loonheffingen. Bij twijfel kunnen partijen de opgestelde overeenkomst ter goedkeuring aan de Belastingdienst voorleggen. Omdat een mogelijke naheffing geen fijn vooruitzicht is voor opdrachtgevers, bestaat de vrees dat opdrachtgevers en opdrachtnemers een groot aantal overeenkomsten aan de Belastingdienst zullen voorleggen ter goedkeuring. Juist dit strookt niet met het voornemen van de Belastingdienst om zoveel mogelijk met algemene en sectorale modelovereenkomsten te werken.³⁷⁸

In het kader van de VAR kreeg de Belastingdienst destijds ook met heel veel aanvragen te maken, omdat niet alleen twijfelgevallen een VAR-verklaring aanvroegen. Destijds kon de Belastingdienst als gevolg van een capaciteitsgebrek niet alle aanvragen zorgvuldig beoordelen en werden veel VAR-verklaringen ongezien afgegeven. Als ook nu de Belastingdienst weer met een grote toestroom van overeenkomsten te maken krijgt, kan eenzelfde situatie ontstaan als in het geval van de VAR-verklaringen.

³⁷⁵ C. Overduin, "Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan", WFR 2015/1408, onderdeel 4.

³⁷⁶ Ibid., onderdeel 3.

³⁷⁷ Ibid., onderdeel 4.

³⁷⁸ Ibid., onderdeel 4.

Beperkte rechtszekerheid opdrachtgever

De opdrachtgever moet in feite onder de Wet DBA weer voor alle arbeidsrelaties nagaan of al dan niet sprake is van een – echte of fictieve – dienstbetrekking. De modelovereenkomsten bieden de mogelijkheid om een arbeidsrelatie aan te gaan die niet als echte dienstbetrekking wordt aangemerkt, mits aan de voorwaarden wordt voldaan. Eventuele onzekerheid over het voldoen van de overeenkomst kan dan worden weggenomen door de overeenkomst ter goedkeuring aan de Belastingdienst voor te leggen.

Hoewel dus op basis van de modelovereenkomst wel wordt vastgesteld of al dan niet sprake is van een dienstbetrekking, wordt hierbij geen rekening gehouden met fictieve dienstbetrekkingen. Fictieve dienstbetrekkingen vormen dan ook een probleem onder de Wet DBA, doordat – behoudens de regeling voor gelijkgestelden en thuiswerkers – niet middels een modelovereenkomst zekerheid kan worden verkregen voor fictieve dienstbetrekkingen. De opdrachtgever moet dus alsnog zelf blijven toetsen of niet toch sprake is van een fictieve dienstbetrekking en de daarbij behorende inhoudingsplicht. Voor dergelijke arbeidsrelaties krijgt de opdrachtgever dus geen zekerheid vooraf. Een pluspunt van het initiële wetsvoorstel BGL was dan eigenlijk ook dat het daarbij wel mogelijk was om fictieve dienstbetrekkingen mede te beoordelen middels de webmodule.³⁷⁹ Ook in het geval van de Wet DBA blijft dus onzekerheid bestaan voor opdrachtgevers en opdrachtnemers.

Uitstel handhaving

Per 1 mei 2016 is de VAR afgeschaft en kunnen belastingplichtigen niet langer meer gebruik maken van de VAR-verklaringen. Met ingang van die datum is de Wet DBA in werking getreden met de daarbij behorende modelovereenkomsten. Er bestond echter nog teveel onduidelijkheid en onzekerheid waardoor de wetgever ervoor heeft gekozen om de handhaving van de Wet DBA op te schorten tot 1 januari 2020.³⁸⁰ De wet is dus wel in werking getreden, maar enkel in het geval van kwaadwillenden worden naheffingen en boetes opgelegd aan belanghebbenden als blijkt dat zij niet werkzaam zijn volgens de modelovereenkomsten.³⁸¹ De wetgever omschrijft een kwaadwillende als iemand die opzettelijk een situatie van evidente schijnzelfstandigheid laat ontstaan of voortbestaan, omdat diegene weet – of had kunnen weten – dat er feitelijk sprake is van een dienstbetrekking en daarmee oneigenlijk financieel voordeel behaalt en/of het speelveld op een oneerlijke manier

³⁷⁹ C. Overduin, “Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan”, WFR 2015/1408, onderdeel 3.

³⁸⁰ G.T.K. Meussen, “Deregulering arbeidsrelaties: alle partijen treft blaam”, WFR 2017/130.

³⁸¹ A.J. van Lint, “Het mkb en de plannen van Rutte III”, WFR 2017/225, onderdeel 2.

aantast.³⁸² De bewijslast ligt bij de Belastingdienst. Indien zij in het kader van de Wet DBA naheffingen en boetes willen opleggen, dienen zij te bewijzen dat (1) sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking, (2) evidente schijnzelfstandigheid en (3) opzettelijke schijnzelfstandigheid.^{383,384}

De wetgever heeft in de tussentijd zelfs al gezegd dat de Wet DBA niet zou functioneren, doordat deze niet zou voorzien in een adequaat werkend alternatief voor de afgeschafte VAR. Het kabinet Rutte is zelfs van mening dat als gevolg van de Wet DBA teveel echte zelfstandigen zijn geraakt. Zij hebben dan ook een aantal nieuwe maatregelen in het regeerakkoord opgenomen, welke in de volgende paragraaf besproken zullen worden. Er wordt zelfs gesteld dat met het afschaffen van de VAR oude schoenen zijn weggegooid, terwijl er geen nieuwe klaarstonden.³⁸⁵

De beoordelingscriteria voor ondernemers en werknemers zijn echter niet veranderd en kunnen door opdrachtgevers dan ook gewoon – zoals voorheen – toegepast worden bij de beoordeling.³⁸⁶ Het enige dat is veranderd is de afschaffing van de algehele vrijwaardingsplicht van opdrachtgevers en de daaruit voortvloeiende zekerheid. Dit zou een negatieve invloed kunnen hebben op het inhuren van zelfstandigen, maar naar mijn idee slechts in het geval van twijfelgevallen en eventuele schijnconstructies. In de situatie van een arbeidsrelatie met een echte zelfstandige zou dit geen verschil moeten maken lijkt mij.

4.4 Mogelijke oplossingen

Het beleid dat de wetgever de afgelopen jaren heeft geïntroduceerd in de strijd tegen schijnzelfstandigheid – de VAR, BGL en DBA – heeft gemeen dat niet de onderliggende oorzaak van het probleem wordt aangepakt. Zoals in paragraaf 4.2 uiteengezet vormt de ongelijke behandeling van ondernemers en werknemers voor situaties van schijnzelfstandigheid. Met het beleid van de wetgever zijn slechts de negatieve en ongewenste effecten van schijnconstructies aangepakt.³⁸⁷

De verschillen in fiscale behandeling tussen ondernemers en werknemers zijn de laatste jaren alleen maar toegenomen, waardoor het fiscale ondernemerschap steeds aantrekkelijker is

³⁸² Handboek Loonheffingen 2018, versie 1 januari 2018, onderdeel 1.1.6.

³⁸³ <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/content/bang-voor-boetes-of-naheffingen-niet-nodig>

³⁸⁴ Brief Minister Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 9 februari 2018, nr. 2018-0000019932, p.4.

³⁸⁵ A.J. van Lint, "Het mkb en de plannen van Rutte III", WFR 2017/225, onderdeel 2.

³⁸⁶ H. van Ruiten, "VAR 2.0?", V-N 2018/21.0.

³⁸⁷ F.M. Werger, "Strijd tegen schijnzelfstandigheid is slechts symptoombestrijding", NTFR-B 2014/13.

geworden en daarmee ook het aantal schijnzelfstandigen is toegenomen.³⁸⁸ Het probleem van het reeds gevoerde beleid is dan ook dat keer op keer het onderliggende probleem genegeerd lijkt te worden in nieuw beleid en het beleid slechts de symptomen van schijnzelfstandigheid bestrijdt. Naar mijn idee kan dan ook gesteld worden dat het reeds gevoerde beleid niet effectief is geweest in de strijd tegen schijnzelfstandigheid. De vraag die dan op komt, is welke maatregelen dan eventueel wel effectief kunnen zijn.

De afgelopen jaren zijn al vele mogelijke oplossingen geschetst. Ik zal in het vervolg van deze paragraaf een aantal van deze mogelijke oplossingen uiteenzetten.

4.4.1 Aanpassing ondernemers- en werknemersbegrip

Vele partijen en organisaties hebben het hoofd gebroken over de vraag of er een duidelijkere omschrijving van de begrippen ondernemer en werknemer ingevoerd kan worden. In het kader van de inkomstenbelasting spelen bij de beoordeling van het arbeidsinkomen een aantal criteria een rol. Er wordt daarbij gekeken naar de hoogte van de winst, de mate van zelfstandigheid, het risico dat de belastingplichtige loopt, het aantal opdrachtgevers van de belastingplichtige, de tijd die de belastingplichtige aan de werkzaamheden besteed, uiterlijke kenmerken en de aansprakelijkheid van de belastingplichtige.^{389,390} Bij de afbakening tussen de verschillende inkomenscategorieën dienen de verschillende criteria in samenhang bekeken te worden en dient ook rekening gehouden te worden met de specifieke situatie van het individuele geval.³⁹¹ Er is dan ook geen vaste afbakening.³⁹² De wetgever heeft daarom ook in het verleden gekozen om zekerheid te geven over de rechtsgevolgen, omdat het niet mogelijk is om harde criteria te geven voor de verschillende inkomenscategorieën.

Een eventuele aanscherping van de begrippen verandert niets aan het verschil in behandeling tussen ondernemers en werknemers. De wetgever hoopt hiermee enkel zoveel mogelijk belastingplichtigen als werknemer aan te merken. Thans wordt het werknemersbegrip al verder uitgerekt door het invoeren van de fictieve dienstbetrekkingen. Hierdoor vallen al een groot aantal arbeidsrelaties onder de reikwijdte van de loonheffingen. Dit zorgt ervoor dat zoveel mogelijk mensen in een dienstbetrekking worden geduwd, met name voor de sociale zekerheid en het beperken van de maatschappelijk lasten. Hoewel een zzp'er geen aanspraak kan maken op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen, kan hij wel een

³⁸⁸ G.T.K. Meussen, *“Deregulering arbeidsrelaties: alle partijen treft blaam”*, WFR 2017/130.

³⁸⁹ MvT Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr.3, p.7.

³⁹⁰ D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, *“Vlees noch vis”*, NTFR 2007/1951.

³⁹¹ F.M. Werger, *“De polonaise rond het DBA-dossier gaat nog wel even door”*, NTFR-B 2018/9.

³⁹² MvT Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr.3, p.7.

beroep doen op de sociale voorzieningen. Een ieder die belasting betaald in Nederland draagt bij aan de financiering van de sociale voorzieningen en iedereen die in Nederland woont, kan hier dan ook aanspraak op maken. Zzp'ers met een laag inkomen of geen inkomen als gevolg van arbeidsongeschiktheid kunnen, indien zij aan de voorwaarden voldoen, dan terugvallen op de bijstand.³⁹³

Ook is nog getracht om een eenduidige definitie van het begrip zzp'er tot stand te brengen om zo een duidelijkere scheiding aan te brengen. In mijn ogen is dit ook slechts het oprekken van het werknemersbegrip.

Dit principe – zoveel mogelijk belastingplichtigen als werknemer aanmerken – lijkt niet te stroken met de gedachte van de wetgever waarbij de zelfredzaamheid van de mens – het maken van eigen keuzes en daar de verantwoordelijkheid voor dragen – steeds centraler komt te staan. Vanuit die gedachte lijkt het vanzelfsprekender om de belastingplichtigen te laten kiezen of zij in een dienstbetrekking werkzaam willen zijn of als ondernemer. Zij dragen dan zelf de verantwoordelijkheid voor inkomensverlies, doordat zij zelf kiezen of zij beschermt willen worden door de werknemersverzekeringen.³⁹⁴

Het invoeren van harde criteria, fictieve dienstbetrekkingen en daarmee het oprekken van het werknemersbegrip lost niet het onderliggende probleem van schijnzelfstandigheid op.³⁹⁵ Zoals hiervoor besproken is de onderliggende oorzaak terug te herleiden naar de ongelijke behandeling van ondernemers en werknemers in de inkomstenbelasting. Het aanpassen van de begrippen verandert niets aan het verschil in behandeling tussen beide groepen belastingplichtigen.

4.4.2 Verschil in belastingdruk verminderen

Zoals reeds eerder besproken zorgt het verschil in belastingdruk tussen ondernemers en werknemers bij de belastingplichtige voor een incentive om de arbeid als schijnzelfstandige aan te bieden. Een van de mogelijke oplossingen tegen schijnzelfstandigheid is dan ook om het verschil in belastingdruk te verminderen. Uit het volgende overzicht blijkt dat de verschillen mede ontstaan door de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling.

³⁹³ Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Minister van Economische zaken van 2 oktober 2015 betreft Aanbieding kabinetsreactie IBO ZZZ, kenmerk 2015-0000263520.

³⁹⁴ G.T.K. Meussen, "Deregulering arbeidsrelaties: alle partijen treft blaam", WFR 2017/130.

³⁹⁵ J.J.M. Jansen, "Zzp'ers zegen of bedreiging?", WFR 2009/991.

Berekening belastbaar bedrag ondernemer	Berekening belastbaar bedrag werknemer	Berekening belastbaar bedrag resultaatgenieter
Winst volgens jaarrekening	Loon	Opbrengsten werkzaamheid
+/- Correcties fiscaal-commercieel	-/- reisaf trek	-/- werkelijke kosten
-/- toevoeging aan oudedagsreserve		
-/- ondernemersaf trek		
Winst uit onderneming		
-/- MKB-winstvrijstelling		
Belastbare winst uit onderneming	Belastbaar loon	Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheid

Afschaffen zelfstandigenaf trek

In het verleden heeft de wetgever de zelfstandigenaf trek ingevoerd omwille van een aantal redenen, waarbij het stimuleren van het ondernemerschap voorop stond. Daarnaast geldt het ook als inkomenssteun aan zelfstandigen en moet het reserveringen mogelijk maken.³⁹⁶ In hoofdstuk twee bleek al dat het winstinkomen verschillende functies heeft. Een deel van het winstinkomen is bestemd voor consumptie, een deel voor investeringen en nog een deel voor reserveringen (zoals de oudedagsvoorziening). De zelfstandigenaf trek moet dan ook voor een lastenverlichting zorgen zodat de heffing beter kan worden afgestemd op deze verschillende functies van het winstinkomen.³⁹⁷ Daarom kan elke ondernemer die voldoet aan het urencriterium gebruik maken van de zelfstandigenaf trek, welke in 2018 € 7.280 bedraagt.

De zelfstandigenaf trek zorgt voor de belangrijkste prikkel om het werknemerschap te verruilen voor het ondernemerschap. In feite zorgt de zelfstandigenaf trek ervoor dat de eerste € 7.280 van het verdiende (arbeids)inkomen vrijgesteld wordt van belastingheffing. Dit zorgt voor een ongelijk speelveld tussen ondernemers enerzijds en werknemers/dga's anderzijds.³⁹⁸ Werknemers en dga's betalen reeds over een lager bruto-inkomen inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen, doordat bij hen in feite geen vast bedrag wordt vrijgesteld van belastingheffing.

Uit onderzoek blijkt dat een grote groep belastingplichtigen geen grote winsten maakt: 40 tot 50 procent van de zzp'ers behaald slechts een maximale winst van € 14.664. Na toepassing

³⁹⁶ SEO Economisch Onderzoek, Eindrapport "Evaluatie fiscale ondernemersregelingen", april 2017, p. ii.

³⁹⁷ M.L.M. van Kempen, Cursus Belastingrecht IB 3.2.38.B.a.

³⁹⁸ Eindrapport IBO 'Zelfstandigen zonder personeel', april 2015, p. 91/92.

van de ondernemersfaciliteiten betalen zij niet of nauwelijks belasting.³⁹⁹ Waar de zelfstandigenaftrek dus ingevoerd is ter stimulering van het ondernemerschap en het doorgroeien van de onderneming blijkt dat een groot deel van de IB-ondernemers – waartoe ook de zzp'ers behoren – niet doorgroeit en dat de ondernemingen slechts blijven bestaan als gevolg van de zelfstandigenaftrek. Je kunt dan ook betwijfelen of een groot aantal IB-ondernemers überhaupt iets bijdraagt aan het verhogen van de economische groei en de werkgelegenheid.⁴⁰⁰

Voor het kabinet is het ook al een aantal jaren bekend dat een grote groep belastingplichtigen nauwelijks inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen betaald.⁴⁰¹ Volgens hen dient het probleem – het grote verschil tussen ondernemers en werknemers – dan ook opgelost te worden, maar de oplossing wordt keer op keer doorgeschoven naar een nieuw kabinet.

Maar zolang er niets wordt gedaan wordt het probleem wel steeds groter. De zelfstandigenaftrek zorgt voor een enorme aantrekkingskracht op het ondernemerschap en het is dan ook te verwachten dat het aantal schijnzelfstandigen alleen maar zal toenemen. Maar de zelfstandigenaftrek heeft ook invloed op inkomensafhankelijke regelingen, zoals de huurtoeslag en zorgtoeslag.⁴⁰² Een groeiende groep belastingplichtigen met een dermate laag inkomen – waarbij na toepassing van de zelfstandigenaftrek geen belastbaar inkomen overblijft – zal er daarom ook voor zorgen dat een steeds grotere groep beroep zal doen op dergelijke regelingen. Normaliter staat de afdracht van belastingen en premies volksverzekeringen hiertegenover, maar een groot aantal 'gebruikers' betaalt die belastingen en premies volksverzekeringen niet. Uiteindelijk zal dit de maatschappij dus met enorme kosten opzadelen.

Uit het voorgaande kan worden opgemerkt dat de zelfstandigenaftrek het ondernemerschap in feite té goed stimuleert, doordat nauwelijks rendabele bedrijven in leven worden gehouden.⁴⁰³ Dit kan niet de bedoeling zijn.⁴⁰⁴ De aantrekkingskracht op het ondernemerschap is te groot, met alle gevolgen van dien. De lastenverlichting waar de zelfstandigenaftrek voor moet

³⁹⁹ SEO Economisch Onderzoek, Eindrapport *"Evaluatie fiscale ondernemersregelingen"*, april 2017, p. 102.

⁴⁰⁰ Ibid., p. viii.

⁴⁰¹ Brief van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 26 juni 2017, nr. 2017-0000102001, NTFR 2017/1689.

⁴⁰² R.C. de Smit, *"Vervang de zelfstandigenaftrek door een kleinewerkgeversregeling!"*, NTFR 2016/2895.

⁴⁰³ MvT Belastingplan 2010, Kamerstukken II 2009/2010, 32 128, nr. 3, p. 93.

⁴⁰⁴ J.J.M. Jansen, *"Zzp'ers zegen of bedreiging?"*, WFR 2009/991, onderdeel 8.

zorgen, wordt ook al bereikt door de mkb-winstvrijstelling. Deze maatregel komt ook terecht bij groeiende ondernemingen, doordat een percentage van de winst wordt vrijgesteld.

Hoewel de afschaffing van de zelfstandigenaftrek tijdelijk voor een hoger beroep op de bijstand kan zorgen⁴⁰⁵, lijkt de afschaffing van de zelfstandigenaftrek mij onontkoombaar als de wetgever daadwerkelijk schijnsituaties wil tegengaan. De afschaffing kan ervoor zorgen dat het ondernemerschap minder aantrekkelijk wordt. Omdat het ondernemerschap ook positieve effecten oplevert voor de economische groei, innovatie en werkgelegenheid, zal wel moeten worden bekeken of het ondernemerschap al dan niet op een andere manier moet worden gestimuleerd.⁴⁰⁶

Beperken MKB-winstvrijstelling

Naast de zelfstandigenaftrek zorgt de MKB-winstvrijstelling er ook voor dat een deel van de ondernemerswinst niet wordt belast. De reden voor de invoering was dat het ontplooiën van ondernemersactiviteiten gestimuleerd moet worden. De MKB-winstvrijstelling bedraagt 14% van de winst – na aftrek van de ondernemersaftrek – en komt in feite neer op een tariefsverlaging. Dit moet voor een betere heffingsneutraliteit tussen IB-ondernemers en dga's zorgen.⁴⁰⁷

Aan de ene kant verkleint de MKB-winstvrijstelling dus de verschillen tussen IB-ondernemers en dga's, terwijl de verschillen tussen ondernemers en werknemers hierdoor groter worden. Om het verschil in belastingheffing tussen ondernemers en werknemers kleiner te maken, zou overwogen kunnen worden om de MKB-winstvrijstelling te beperken. Een beperking van de MKB-winstvrijstelling zal er echter ook toe leiden dat de heffingsneutraliteit tussen IB-ondernemers en dga's en de verschillende rechtsvormen verdwijnt.⁴⁰⁸ Naar mijn idee strookt dit niet met een rechtvaardig belastingstelsel.

De zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling zijn beiden ingevoerd ter stimulering van ondernemersactiviteiten. In mijn ogen lijkt de MKB-winstvrijstelling beter bij deze doelstelling aan te sluiten, doordat een percentage van de winst wordt vrijgesteld in plaats van een vast bedrag. Een nadeel van de zelfstandigenaftrek is dat niet rendabele ondernemingen in stand worden gehouden. Door een percentage van de winst vrij te stellen worden

⁴⁰⁵ Eindrapport IBO 'Zelfstandigen zonder personeel', april 2015, p. 91/92.

⁴⁰⁶ R.C. de Smit, "Vervang de zelfstandigenaftrek door een kleinewerkgeversregeling!", NTFR 2016/2895.

⁴⁰⁷ Eindrapport IBO 'Zelfstandigen zonder personeel', april 2015, p. 92.

⁴⁰⁸ Ibid.

ondernemingen daadwerkelijk gestimuleerd om door te groeien.⁴⁰⁹ Een totale afschaffing van alle ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting lijkt mij niet verstandig. Een dergelijke afschaffing werkt verstoring – een afremming van ondernemerschap, economische groei en werkgelegenheid - en derhalve zou dan eerder gekozen moeten worden voor het afschaffen van de zelfstandigenaftrek dan het beperken van de MKB-winstvrijstelling. Dit lijkt mij een efficiënte en effectieve oplossing.

Invoeren van een vermogensaftrek voor IB-ondernemers

De MKB-winstvrijstelling zorgt echter wel voor een verschil in behandeling tussen ondernemers en werknemers. Des te gunstiger de belastingheffing voor ondernemers is ten opzichte van werknemers, des te groter de kans op schijnconstructies is. Het afschaffen van de MKB-winstvrijstelling lijkt niet verstandig vanwege de eventuele negatieve effecten voor het ondernemerschap en de economische groei.

De winst van een ondernemer bestaat deels uit een beloning voor arbeid en deels uit een beloning voor kapitaal. Doordat zzp'ers overeenkomsten vertonen met zowel ondernemers als werknemers is in veel situaties de scheidslijn tussen ondernemerschap en werknemerschap niet altijd even duidelijk. De overeenkomst tussen werknemers en een groot aantal zzp'ers is dat zij beiden arbeid verrichten. De beloning van een werknemer wordt als loon uit dienstbetrekking aangemerkt, terwijl de vergoeding van een zzp'er als winst uit onderneming wordt aangemerkt. Gelijke activiteiten worden dus ongelijk behandeld. Dit kan als onrechtvaardig worden ervaren. Een mogelijke oplossing om dit onderscheid op te lossen is het invoeren van een vermogensaftrek voor IB-ondernemers. In het geval van een IB-ondernemer zou dan het arbeidsinkomen worden bepaald als de ondernemerswinst minus de vermogensaftrek, zijnde een percentage van het eigen vermogen in de onderneming.⁴¹⁰ Het arbeidsinkomen van een ondernemer en een werknemer kan dan op gelijke wijze in de belastingheffing betrokken worden. Op deze manier zou dan de incentive voor de belastingplichtige om zichzelf als ondernemer te kwalificeren worden verkleind. Gelijke activiteiten worden dan op gelijke wijze belast en dit zal als rechtvaardiger worden ervaren. Naar mijn idee wordt op deze wijze tevens aangesloten bij de gebruikelijkloonregeling voor dga's. Alle partijen krijgen dan te maken met een bepaald arbeidsinkomen dat in de inkomstenbelasting wordt betrokken. Daarnaast lijkt deze oplossing mij tegelijkertijd effectief – de incentive voor een schijnconstructie wordt verkleind – en efficiënt, doordat middels deze

⁴⁰⁹ E. Swaving Dijkstra, "De fiscale wig tussen zelfstandigen en werknemers: snoeien in het smulbos?", WFR 2017/212.

⁴¹⁰ Eindrapport IBO 'Zelfstandigen zonder personeel', april 2015, p. 96.

weg de belastingheffing aangesloten blijft bij de verschillende functies van het winstinkomen en derhalve minder verstorend zal werken.

4.4.3 Verplichte verzekering zelfstandigen

De voorgaande maatregelen dienen de incentives voor schijnconstructies aan de aanbodzijde van de arbeidsmarkt te verminderen. Maar, ook aan de vraagzijde van de arbeidsmarkt bestaan incentives voor het aangaan van schijnconstructies. Indien een opdrachtgever een arbeidsrelatie aangaat in de vorm van een dienstbetrekking, ontstaat voor de opdrachtgever de verplichting tot het inhouden van loonheffingen. De premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw mag de opdrachtgever niet verhalen op de werknemer en vormen dus een extra kostenpost – veelal 18% van het brutoloon – voor de opdrachtgever.⁴¹¹

Indien een arbeidsrelatie zou worden aangegaan met een zzp'er ontstaat deze verplichting veelal niet. Vanuit een winstoogmerk heeft de opdrachtgever een incentive om een arbeidsrelatie aan te gaan met een zzp'er. Opdrachtgevers willen dan ook graag vooraf duidelijkheid over de kwalificatie van de arbeidsrelatie vanwege de administratieve en werkgeverslasten.⁴¹²

Indien een opdrachtgever voor zowel werknemers als zelfstandigen premies zou moeten inhouden, voorkom je onzekerheid bij de opdrachtgever over het al dan niet inhouden van premies en zou tegelijkertijd ook de incentive voor het aangaan van schijnconstructies worden beperkt. Hiermee kan schijnzelfstandigheid effectief worden bestreden.

Tot 1 augustus 2004 bestond op grond van de Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (hierna: WAZ) reeds een verplichte arbeidsongeschiktheidsverzekering voor zelfstandigen.⁴¹³ De overheid was echter van mening dat de markt veel beter in staat was om een verzekering tegen de risico's van ziekte en arbeidsongeschiktheid aan te bieden en schafte de WAZ daarom af.⁴¹⁴ Hoewel zelfstandigen nu dus verschillende mogelijkheden⁴¹⁵ hebben om zelf een verzekering af te sluiten tegen ziekte en arbeidsongeschiktheid, wordt dit door een groot deel van de zelfstandigen niet gedaan als gevolg van de hoge premies.⁴¹⁶ Veelal

⁴¹¹ E. Swaving Dijkstra, "De fiscale wig tussen zelfstandigen en werknemers: snoeien in het smulbos?", WFR 2017/212.

⁴¹² D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, "Vlees noch vis", NTFR 2007/1951.

⁴¹³ <https://www.uvw.nl/particulieren/ziek/ziek-waz-uitkering/index.aspx>

⁴¹⁴ J.J.M. Jansen, "Zzp'ers zegen of bedreiging?", WFR 2009/991, onderdeel 8.

⁴¹⁵ Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Minister van Economische zaken van 2 oktober 2015 betreft Aanbieding kabinetsreactie IBO ZZP, kenmerk 2015-0000263520, p.10.

⁴¹⁶ L.G.M. Stevens, "De keerzijde: zelfstandigen zonder perspectief", WFR 2015/248.

zullen enkel de ‘slechte’ risico’s zich vrijwillig verzekeren, waardoor de premies nog hoger worden.

Zelfstandigen zonder verzekering kunnen in het geval van arbeidsongeschiktheid terugvallen op de bijstand. Hiervoor dienen zij dan wel aan enkele voorwaarden te voldoen. Daarentegen kunnen werknemers die in een zelfde situatie van arbeidsongeschiktheid terechtkomen een beroep doen op een uitkeringen op grond van de werknemersverzekeringen. Door de groei van het aantal (schijn)zelfstandigen wordt een uitholling van het sociale zekerheidsstelsel gevreesd, omdat (schijn)zelfstandigen veel minder bijdragen aan de sociale zekerheid.⁴¹⁷ Als gevolg hiervan bestaat het risico dat de maatschappij in de toekomst met additionele kosten wordt opgezaaid als een grote groep zelfstandigen volledig afhankelijk wordt van de sociale voorzieningen doordat zij niet verzekerd zijn tegen ziekte en arbeidsongeschiktheid.⁴¹⁸ Met het invoeren van een verplichte verzekering voor zelfstandigen kan de uitholling van het sociale zekerheidsstelsel dan ook worden beperkt. Bij de invoering van een verplichte verzekering voor zelfstandigen moet de wetgever er wel zorg voor dragen dat de premies betaalbaar blijven, waardoor de verzekering als rechtvaardig en minder verstorend kan worden ervaren.

4.4.4 Voorstellen kabinet Rutte III

In het regeerakkoord ‘Vertrouwen in de toekomst’ heeft het kabinet Rutte een aantal maatregelen voorgesteld ter vervanging van de Wet DBA. Op grond van het arbeidsrecht dient een werkgever rekening te houden met de bepalingen inzake het minimumloon. Indien wordt gekozen voor een arbeidsrelatie met een zelfstandige zijn deze bepalingen niet van toepassing. De overheid vreest voor onderbetaling en uitbuiting van een groot aantal (schijn)zelfstandigen.

De maatregelen die het kabinet Rutte heeft voorgesteld, hebben betrekking op het tarief dat tussen partijen wordt overeengekomen. In feite stelt de wetgever drie tariefgroepen voor in het kader van de beoordeling van een arbeidsrelatie: laag, midden en hoog. Een zelfstandige die gedurende langer dan drie maanden werkzaamheden verricht tegen een laag tarief (ongeveer tussen € 15 en € 18 per uur) zal altijd worden aangemerkt als een werknemer. In het geval van een hoog tarief (hoger dan € 75) en een korte overeenkomstduur dan wel het verrichten van niet-reguliere bedrijfsactiviteiten, krijgt de belastingplichtige de mogelijkheid om de loonheffingen niet van toepassing te laten zijn (‘opting-out’). Voor de tariefgroep

⁴¹⁷ https://www.ser.nl/nl/publicaties/ser/2009/april_2009/01.aspx

⁴¹⁸ J.J.M. Jansen, “Zzp’ers zegen of bedreiging?”, WFR 2009/991, onderdeel 9.

‘midden’ (een tarief tussen € 18 en € 75) zal een opdrachtgeversverklaring worden ingevoerd. Deze verklaring zal door opdrachtgevers via een webmodule moeten worden aangevraagd en moet de opdrachtgevers vooraf duidelijkheid geven over het al dan niet aanwezig zijn van een inhoudingsplicht voor de loonheffingen. Vooralsnog roepen de voorgestelde maatregelen nog genoeg vragen op en vragen de voorgenomen tariefgroepen nog wel om een nadere uitwerking.⁴¹⁹

Doordat de arbeidsrechtelijke aspecten – minimumloon, loondoorbetalingsverplichting en ontslagbescherming – ook invloed kunnen hebben op het aantal schijnconstructies en als gevolg daarvan ook onderbetaling en uitbuiting op de loer liggen, kan ik mij vinden in het invoeren van een minimumtarief voor zelfstandigen. Op deze manier wordt in ieder geval al voorkomen dat opdrachtgevers voor schijnconstructies kiezen om het minimumloon te omzeilen en kan oneerlijke concurrentie worden voorkomen. Daarentegen probeert de wetgever middels het midden en hoge tarief naar mijn idee alsnog een concrete scheiding tussen ondernemers en werknemers aan te brengen, waar eerdere pogingen om het ondernemersbegrip aan te passen niet haalbaar werden geacht. Zoals eerder besproken moeten de verschillende criteria in samenhang worden bekeken bij de beoordeling van de inkomenscategorie en dient tevens rekening gehouden te worden met de specifieke situatie van de belastingplichtige. Daarom was er tot op heden geen concrete afbakening en denk ik dat deze ook niet mogelijk is. Ook stelt de wetgever opnieuw een webmodule voor in het kader van de beoordeling van de inhoudingsplicht. De kritiek ten aanzien van de Wet BGL en de reden dat alsnog is afgezien van de invoering was de destijds voorgestelde webmodule. De vraag is dan ook in hoeverre de nieuw voorgestelde webmodule wel uitvoeringstechnisch haalbaar is.

Hoewel de voorgestelde maatregelen wel deels kunnen bijdragen aan een vermindering van het aantal schijnzelfstandigen, wordt ook hier voorbij gegaan aan het grotere onderliggende probleem: de verschillen in de belastingheffing en de sociale zekerheid. Als de wetgever echt de oneerlijke concurrentie op de arbeidsmarkt wil tegengaan en dus een beter evenwicht tot stand wil brengen, zal toch echt voor meer rigoureuze – en effectievere – maatregelen gekozen moeten worden.⁴²⁰ Dit betekent dat de fiscale behandeling alsmede de

⁴¹⁹ F.M. Werger, “De polonaise rond het DBA-dossier gaat nog wel even door”, NTFR-B 2018/9.

⁴²⁰ L.G.M. Stevens, “Geeft regeerakkoord Rutte III zicht op een echte belastingherziening?”, WFR 2017/223.

sociaalrechtelijke positie van ondernemers en werknemers dichter naar elkaar toegebracht zal moeten worden.⁴²¹

4.5 Deelconclusie

Werknemers en zelfstandigen verrichten in steeds grotere mate dezelfde werkzaamheden. In het kader van de inkomstenbelasting, loonbelasting, sociale zekerheid en arbeidsrecht worden zij echter verschillend behandeld. Binnen de Wet IB 2001 worden verschillende ondernemersfaciliteiten aangeboden aan ondernemers, waardoor deze groep belastingplichtigen minder inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen verschuldigd is dan een werknemer in een vergelijkbare situatie. De ondernemersfaciliteiten zorgen bij belastingplichtigen dan ook voor een sterke aantrekkingskracht op het (fiscale) ondernemerschap en als gevolg daarvan ligt schijnzelfstandigheid op de loer.

Aan de andere kant zorgen het verschil in behandeling tussen werknemers en zelfstandigen in het kader van de loonbelasting, sociale zekerheid en arbeidsrecht bij de opdrachtgever voor een incentive tot het aangaan van schijnconstructies. Voor een opdrachtgever is het simpelweg vele malen duurder om een werknemer in dienst te hebben c.q. te nemen dan een arbeidsrelatie aan te gaan met een zelfstandige. Dit leidt tot oneerlijke concurrentie op de arbeidsmarkt.

De wetgever heeft in het verleden geprobeerd om schijnzelfstandigheid te bestrijden met de VAR, de BGL en de Wet DBA. Dit beleid heeft echter gemeen dat niet de onderliggende oorzaak van schijnconstructies worden aangepakt, maar slechts de negatieve en ongewenste effecten worden bestreden.

Doordat zowel de fiscale, sociaalrechtelijke als arbeidsrechtelijke aspecten bijdragen aan schijnconstructies volstaat het niet om enkel een van de aspecten aan te pakken. Om schijnzelfstandigheid effectief te bestrijden zijn de volgende maatregelen nodig: afschaffen van de zelfstandigenaftrek, invoeren van een vermogensaftrek voor ondernemers, het invoeren van een verplichte verzekering voor zelfstandigen en het invoeren van een minimumtarief voor zzp'ers. Als gevolg hiervan wordt een meer gelijk level playing field gecreëerd tussen ondernemers en werknemers. De maatregelen zullen waarschijnlijk voor veel weerstand zorgen, maar het blijven doormodderen met nieuwe varianten op het voorgaande beleid maakt het probleem alleen maar groter. Schijnconstructies zorgen voor negatieve en ongewenste effecten voor de maatschappij en dat verdient een effectieve aanpak!

⁴²¹ M.P.A. Spanjers, "Wrijven in DBA-vlek", WFR 2016/196.

5 Conclusie

5.1 Inleiding

De Nederlandse arbeidsmarkt wordt steeds flexibeler. Dit is mede het gevolg van het groeiende aantal zzp'ers op de arbeidsmarkt. Een groot aantal zzp'ers biedt veelal alleen arbeid aan waardoor zij grote overeenkomsten vertonen met werknemers. In de praktijk komen echter ook schijnconstructies voor, waarbij in feite sprake is van een dienstbetrekking maar wordt gesteld dat sprake is van ondernemerschap. Schijnzelfstandigheid leidt echter tot ongewenste effecten: voor belastingplichtigen, maar ook voor de overheid.

Uit onderzoek zou blijken dat ongeveer 2 tot 14% van de zzp'ers schijnzelfstandigen zijn. De wetgever is van mening dat dit relatief lage percentage niet verwaarloosbaar is en dat schijnzelfstandigheid een substantieel probleem is waar maatregelen tegen genomen moeten worden.

In deze scriptie heb ik onderzocht of het huidige wettelijke kader afdoende is ingericht om aan de doelstellingen van de wetgever bij te dragen. Vooraleer ik een antwoord op de probleemstelling van deze scriptie zal formuleren, zal ik eerst aan de hand van de deelvragen een samenvatting van deze scriptie geven. In paragraaf 5.3 zal ik vervolgens de probleemstelling die in deze scriptie centraal stond beantwoorden.

5.2 Samenvatting

Aan de hand van de in paragraaf 1.2 opgestelde deelvragen zal ik hierna mijn bevindingen uiteenzetten.

Deelvraag 1: Wat is het huidige wettelijke kader met betrekking tot de belastingheffing, de sociale zekerheid en het arbeidsrecht ten aanzien van arbeidsverhoudingen?

Een arbeidsrelatie kan op verschillende wijzen worden vormgegeven. De belangrijkste vormen die daarbij worden onderscheiden zijn de arbeidsovereenkomst, overeenkomst van opdracht en overeenkomst tot aanneming van werk. Al naar gelang de soort overeenkomst wordt bepaald welke aspecten van belastingheffing, sociale zekerheid en arbeidsrecht van toepassing zijn.

Binnen de inkomstenbelasting worden een drietal inkomenscategorieën onderscheiden voor inkomsten uit arbeid: winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking en resultaat uit overige werkzaamheid. De categorie winst uit onderneming vereist dat er een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid aanwezig is en daarnaast moet de belastingplichtige als ondernemer

worden aangemerkt. In de wet IB 2001 ontbreekt een definitie van het begrip onderneming, maar in jurisprudentie zijn criteria ontwikkeld die bijdragen aan de beoordeling van de vraag of al dan niet een onderneming aanwezig is. Ten aanzien van het begrip ondernemer heeft de wetgever wel een definitie in de wet opgenomen.

Voor de tweede inkomenscategorie, loon uit dienstbetrekking, is vereist dat sprake is van een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking. Daarnaast heeft de wetgever in de wet LB 1964 ook nog een aantal arbeidsrelaties als fictieve dienstbetrekking aangemerkt. Ook deze vallen binnen de reikwijdte van de tweede inkomenscategorie. Als een arbeidsrelatie niet als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking kwalificeert, moet beoordeeld worden of het inkomen in dat geval tot de (rest)categorie resultaat uit overige werkzaamheid moet worden gerekend. Elk van de drie inkomenscategorieën heeft zijn eigen belastingregime en het is derhalve ook van belang dat het inkomen tot de juiste inkomenscategorie wordt gerekend.

Een kenmerkend aspect van de belastingheffing voor ondernemers is het kunnen toepassen van de ondernemersfaciliteiten, wat voor een aanzienlijke verlaging van de belastingdruk zorgt. Loongenieters en resultaatgenieters hebben deze mogelijkheden niet. Indien het inkomen als resultaat uit overige werkzaamheid wordt aangemerkt, heeft de belastingplichtige nog wel de mogelijkheid om de werkelijke kosten ten laste van het inkomen te brengen.

Het Nederlandse socialezekerheidsstelsel bestaat uit de sociale verzekeringen – dit zijn de werknemers- en de volksverzekeringen – en de sociale voorzieningen. In het kader van de sociale verzekeringen speelt de arbeidsrelatie een belangrijke rol. Arbeidsrelaties waarvoor een arbeidsovereenkomst is afgesloten vallen onder de reikwijdte van de werknemersverzekeringen. In het kader van de sociale zekerheid wordt het begrip dienstbetrekking ook nog uitgebreid door een aantal arbeidsrelaties als fictieve dienstbetrekking te bestempelen. Hiervoor wordt geen directe aansluiting bij de Wet LB 1964 gezocht. De opdrachtgever heeft in het geval van een dienstbetrekking de verplichting om (naast de loonbelasting) premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw in te houden over het loon en deze af te dragen. In geval van ziekte of arbeidsongeschiktheid kan de werknemer dan aanspraak maken op een uitkering op grond van de werknemersverzekeringen. De premies voor de volksverzekeringen worden middels de aangifte inkomstenbelasting geheven en zijn derhalve door alle belastingplichtigen verschuldigd. Met betrekking tot de sociale voorzieningen – met

uitzondering van de Zorgverzekeringswet – worden geen afzonderlijke premies geheven. De financiering vindt plaats via de algemene belastingopbrengsten.

Het arbeidsrecht regelt de juridische verhoudingen tussen werkgevers en werknemers. De bepalingen in het arbeidsrecht dienen ervoor om de werknemer een bepaalde bescherming te bieden, vanwege de omstandigheid dat een werknemer afhankelijk is van de werkgever voor het behoud van zijn baan. Indien de werkzaamheden in dienstbetrekking worden verricht en derhalve sprake is van een arbeidsovereenkomst, dient de opdrachtgever te handelen in lijn met het arbeidsrecht. Op grond van de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek is de opdrachtgever verplicht rekening te houden met de bepalingen inzake het minimumloon, de loondoorbetalingsverplichting, de regels met betrekking tot ontslagbescherming en transitievergoedingen. Deze regels hebben geen invloed op de overeenkomst van opdracht en overeenkomst tot aanneming van werk.

Deelvraag 2: Welke doelstellingen had de wetgever voor ogen bij het invoeren van de VAR en de Wet DBA?

Vanwege de verschillende mogelijkheden die partijen hebben bij het vormgeven van de arbeidsrelatie en de daaruit voortvloeiende gevolgen met betrekking tot de belastingheffing, sociale zekerheid en het arbeidsrecht, is het van belang om de juridische status van de arbeidsrelatie vast te stellen. In het kader van de belastingheffing vindt de daadwerkelijke kwalificatie van de arbeidsrelatie achteraf plaats en is het afhankelijk van de beoordeling van een aantal criteria, waardoor in beginsel onzekerheid kan ontstaan. Ten aanzien van een arbeidsrelatie die als dienstbetrekking wordt aangemerkt, heeft de opdrachtgever de verplichting om loonheffingen in te houden over het loon. Indien de opdrachtgever van mening is dat geen dienstbetrekking aanwezig is, zal hij de loonheffingen niet inhouden en af dragen. Als achteraf echter blijkt dat wel sprake was van een dienstbetrekking, dan krijgt de opdrachtgever te maken met een naheffing premies werknemersverzekeringen.

Geen enkele opdrachtgever zit op een dergelijke verrassing te wachten en deze rechtsonzekerheid kan er toe leiden dat een opdrachtgever de voorkeur gaat geven voor een werknemersrelatie om achteraf claims te voorkomen. Om deze onzekerheid bij partijen weg te nemen heeft de wetgever ervoor gekozen om in het verleden de VAR-verklaringen in te voeren. Deze verklaringen moesten vooraf zekerheid bieden over de juridische kwalificatie van de arbeidsrelatie. Indien een opdrachtnemer over een VAR-wuo of VAR-dga beschikte en de opdrachtgever aan enkele voorwaarden voldeed, kreeg de opdrachtgever de zekerheid dat

hij in het kader van die arbeidsrelatie geen loonheffingen diende in te houden. Hij kon dan ook niet meer geconfronteerd worden met een naheffing premies werknemersverzekeringen. De VAR-verklaring betekende niet automatisch dat de opdrachtnemer ook zekerheid kreeg over de kwalificatie van de arbeidsrelatie voor de inkomstenbelasting. Sterker nog, het bood geen enkele zekerheid aan de opdrachtnemer. De kwalificatie in het kader van de inkomstenbelasting vond nog altijd achteraf plaats en kon dan ook afwijken van de kwalificatie op grond van de VAR-verklaring.

Niet alleen de schijnzekerheid voor opdrachtnemers en de gehele vrijwaring van opdrachtgevers, maar ook de handhavingsmogelijkheden heeft de wetgever doen besluiten om de VAR-verklaringen af te schaffen. Er werd een dermate groot aantal VAR-verklaringen aangevraagd dat het niet mogelijk was om alle aanvragen inhoudelijk goed te beoordelen. Het was dus mogelijk dat ten onrechte een VAR-verklaring werd afgegeven. Het grote aantal VAR-verklaringen zorgde er ook voor dat de Belastingdienst te weinig capaciteit had om een en ander achteraf te beoordelen en te corrigeren. Er werden door de wetgever dan ook signalen opgevangen dat in de praktijk misbruik werd gemaakt van de VAR-verklaringen en dat derhalve in de praktijk schijnconstructies voorkwamen

In eerste instantie zouden de vier VAR-verklaringen door één beschikking worden vervangen: de beschikking geen loonheffingen. In tegenstelling tot de VAR zou de arbeidsrelatie nu slechts in het licht van de loonheffingen worden beoordeeld. Hiermee zou worden voorkomen dat opdrachtnemers (schijn)zekerheid zouden ontlenen aan de beschikking met betrekking tot de inkomstenbelasting. Daarnaast zou de BGL-beschikking zorgen voor een gedeelde verantwoordelijkheid tussen opdrachtgever en opdrachtnemer. Enkel als de opdrachtgever aan een drietal voorwaarden – het soort werkzaamheden, de wijze waarop en de condities van de werkzaamheden komen overeen met hetgeen waarop de beschikking is afgegeven – had de opdrachtgever de zekerheid dat hij geen loonheffingen diende in te houden. De wetgever hoopte met de gedeelde verantwoordelijkheid tussen opdrachtgevers en opdrachtnemers schijnconstructies in belangrijke mate te voorkomen.

Het wetsvoorstel kreeg echter veel kritiek ten aanzien van de webmodule waarmee de beschikking zou worden aangevraagd, wat de wetgever heeft doen besluiten om het wetsvoorstel BGL in te trekken en te wijzigen naar de Wet DBA. De Wet DBA moest de verantwoordelijkheden van opdrachtgever en opdrachtnemer nog beter in balans brengen dan al was voorgesteld onder de Wet BGL.

Onder de Wet DBA moet de opdrachtgever weer voor alle arbeidsrelaties nagaan of al dan niet sprake is van een echte of fictieve dienstbetrekking. De Belastingdienst heeft in het kader van de Wet DBA een aantal modelovereenkomsten gepubliceerd die partijen kunnen gebruiken. Als de werkzaamheden overeenkomstig de modelovereenkomst worden verricht, heeft de opdrachtgever de zekerheid over de kwalificatie van de arbeidsrelatie ten aanzien van de loonheffingen. Bij twijfel kunnen partijen ook een eigen overeenkomst ter beoordeling voorleggen aan de Belastingdienst.

Deelvraag 3: Draagt het huidige wettelijke kader bij aan het behalen van de doelstellingen van de wetgever?

In het huidig wettelijk kader wordt een onderscheid gemaakt tussen ondernemers en werknemers. Het onderscheid binnen de inkomstenbelasting zorgt voor een ongelijke belastingdruk tussen ondernemers en werknemers. Ondernemers kunnen bij het bepalen van de belastbare winst enkele ondernemersfaciliteiten – de zelfstandigenaftrek, MKB-winstvrijstelling en de oudedagsreserve – toepassen die de belastingdruk voor deze groep belastingplichtigen aanzienlijk verlaagd. Vanwege het verschil in belastingdruk is het vanuit de belastingplichtige bezien gunstiger om als ondernemer te worden aangemerkt.

De loonbelasting en werknemersverzekeringen zijn slechts van toepassing op werknemers. Een opdrachtgever die dus een werknemer in dienst heeft, krijgt te maken met de verplichting tot het inhouden en afdragen van loonbelasting, premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zvw. Hiervoor dient de opdrachtgever een salarisadministratie te voeren, welke kosten niet gemaakt hoeven te worden als hij een arbeidsrelatie met een zzp'er aangaat. Daarnaast zorgen de premies werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw ook voor een additionele last voor de opdrachtgever, aangezien het bij wet verboden is om deze premies te verhalen op de werknemer. Een werknemer leidt dus tot hogere kosten voor een opdrachtgever, dan wanneer de arbeidsrelatie zou worden aangegaan met een niet-werknemer.

Het arbeidsrecht zorgt er daarnaast nog voor dat een opdrachtgever in het geval van een arbeidsovereenkomst rekening moet houden met het minimumloon, de loondoorbetalingsverplichtingen, ontslagbescherming en eventuele transitievergoedingen. Al deze verplichtingen – inhoudingsplicht en arbeidsrechtelijke aspecten – zorgen ervoor dat het voor opdrachtgevers minder aantrekkelijk wordt om werknemers in dienst te nemen. Een

opdrachtgever zal in dat geval een zzp'er boven een werknemer verkiezen om zo de ondernemingslasten te beperken.

De verschillende wijze waarop werknemers en ondernemers worden behandeld, zorgt ervoor dat er incentives bestaan voor het aangaan van schijnconstructies. Gesteld kan dan ook worden dat het verschil in behandeling in de fiscale wetten, de socialezekerheidswetten en het arbeidsrecht de onderliggende oorzaak van schijnzelfstandigheid is.

Volgens de wetgever staat de aanpak van schijnzelfstandigheid hoog op de agenda. Niet voor niets heeft de wetgever de afgelopen jaren verschillende beleidsvarianten geïntroduceerd in de strijd tegen schijnzelfstandigheid. Deze beleidsvarianten brengen echter geen wijziging aan in het huidige wettelijke kader. Nu het wettelijk kader voor een belangrijke incentive zorgt bij partijen om schijnconstructies aan te gaan, kan wel gesteld worden dat het wettelijk kader niet bijdraagt aan de bestrijding van schijnzelfstandigheid.

Deelvraag 4: Indien met het huidige wettelijke kader de doelstellingen van de wetgever niet worden behaald welke maatregelen zijn dan mogelijk om de gewenste doelstellingen wel te behalen?

Om schijnzelfstandigheid effectief te bestrijden en daarmee de gewenste doelstellingen van de wetgever te behalen, moeten de incentives voor schijnconstructies zoveel mogelijk worden beperkt.

Allereerst is het verschil in belastingdruk tussen ondernemers en werknemers in de inkomstenbelasting een belangrijke incentive voor belastingplichtigen om de arbeid als schijnzelfstandige aan te bieden en daarmee als ondernemer te worden aangemerkt. De grootste verschillen in belastingdruk zijn het gevolg van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. De zelfstandigenaftrek wordt als de belangrijke prikkel gezien om het werknemerschap voor het ondernemerschap te verruilen – doordat in feite een bedrag ad € 7.280 wordt vrijgesteld van de belastingheffing – maar daarnaast zorgt de zelfstandigenaftrek er ook voor dat veel niet-rendabele bedrijven in leven worden gehouden. Naar mijn idee kan het ondernemerschap op een effectievere en efficiëntere manier worden gestimuleerd dan met de zelfstandigenaftrek. Het afschaffen van de zelfstandigenaftrek zal de incentive voor schijnzelfstandigheid derhalve wegnemen.

De moeilijkheid met betrekking tot schijnzelfstandigheid is dat de werkzaamheden van werknemers en zzp'ers in grote mate overeenkomen, maar op ongelijke wijze worden belast.

De winst van een ondernemer bestaat deels uit een beloning voor arbeid en deels uit een beloning voor kapitaal. Het is mogelijk om ondernemers en werknemers op een meer gelijke wijze te belasten. Dit kan bijvoorbeeld door het invoeren van een vermogensaftrek voor ondernemers. Het arbeidsinkomen van een ondernemer en een werknemer kan dan op gelijke wijze in de belastingheffing betrokken worden. Op deze manier zou dan de incentive voor de belastingplichtige om zichzelf als ondernemer te kwalificeren worden verkleind

Niet alleen vanuit de opdrachtnemer, maar ook vanuit de opdrachtgever bestaan er incentives voor het aangaan van schijnconstructies. Om de incentive bij opdrachtgevers weg te nemen is voorgesteld om een verplichte verzekering voor zelfstandigen in te voeren. In dat geval moet de opdrachtgever zowel in het geval van werknemers als zzp'ers premies inhouden over de beloning. Daarnaast bestaan er vanuit het arbeidsrecht ook nog een aantal incentives voor de opdrachtgever om schijnconstructies aan te gaan. Met het invoeren van een minimumtarief voor zelfstandigen zal één van deze incentives al kunnen worden beperkt. Daarmee wordt gelijk de angst van uitbuiting en onderbetaling weggenomen.

5.3 Beantwoording probleemstelling

De probleemstelling die in deze scriptie centraal stond was:

“Is het huidige wettelijk kader afdoende ingericht om de doelstellingen van de VAR en de Wet DBA te realiseren en zo nee, welke maatregelen zijn mogelijk om de gewenste doelstellingen wel te behalen?”

In deze scriptie is naar voren gekomen dat het huidig wettelijk kader een onderscheid maakt tussen ondernemers en werknemers en dat bepaalde bepalingen als incentive kunnen worden aangemerkt voor schijnconstructies. Het beleid dat de wetgever de afgelopen jaren heeft geïntroduceerd in de strijd tegen de schijnzelfstandigheid - de VAR, BGL en DBA – hebben met elkaar gemeen dat niet de onderliggende oorzaak van het probleem wordt aangepakt. Met het beleid van de wetgever zijn slechts de negatieve en ongewenste effecten van schijnconstructies aangepakt. Gezien het voorgaande kan gesteld worden dat het huidig wettelijk kader niet afdoende is ingericht om de doelstellingen van de VAR en de Wet DBA – het bestrijden van schijnzelfstandigheid – te behalen.

Doordat zowel de fiscale, sociaalrechtelijke en arbeidsrechtelijke aspecten bijdragen aan schijnconstructies volstaat het niet om enkel een van de aspecten aan te pakken. Er zijn een aantal maatregelen te onderscheiden die zullen bijdragen aan een meer gelijk level playing

field tussen ondernemers en werknemers: het afschaffen van de zelfstandigenaftrek, het invoeren van een vermogensaftrek voor ondernemers, het invoeren van een verplichte verzekering voor zelfstandigen en het invoeren van een minimumtarief voor zzp'ers. Op deze manier zal schijnzelfstandigheid op een effectievere manier worden bestreden, doordat de incentives voor schijnconstructies worden weggenomen. De maatregelen zullen waarschijnlijk voor veel weerstand zorgen, maar het blijven doormodderen met nieuwe varianten op het voorgaande beleid maakt het probleem alleen maar groter. Schijnconstructies zorgen voor negatieve en ongewenste effecten voor de maatschappij en dat verdient een effectieve aanpak!

Literatuurlijst

Boeken

- H.P.A.M. van Arendonk e.a., *Wegwijs in de inkomstenbelasting*, Wegwijs Reeks, 12^e druk, Den Haag: SDU Uitgevers 2017
- P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, Wegwijs Reeks, 12^e druk, Den Haag: SDU Uitgevers 2017.
- G.J.J. Heerma van Voss, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 7. Bijzondere overeenkomsten. Deel V. Arbeidsovereenkomst*, Deventer: Kluwer 2015.
- J.G. Sijstermans, *Wegwijs in de (inter)nationale verzekerings- en premieplicht*, Wegwijs Reeks, 12^e druk, Den Haag: SDU Uitgevers 2017.
- F.M. Weger, *Loonsomheffing*, Fiscale Monografieën nr. 135, Deventer: Kluwer 2011.
- Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting), *online geraadpleegd*.
- Cursus Belastingrecht (Loonbelasting), *online geraadpleegd*.
- Cursus Belastingrecht (Premieheffing), *online geraadpleegd*.
- Tekst & Commentaar Arbeidsrecht, *online geraadpleegd*.
- Tekst & Commentaar Burgerlijk Wetboek, *online geraadpleegd*.
- Tekst & Commentaar Grondwet, *online geraadpleegd*.
- Vakstudie Inkomstenbelasting, *online geraadpleegd*.
- Vakstudie Loonbelasting en premieheffingen, *online geraadpleegd*.
- Redactie NDFR, Commentaar op Wet IB 2001.
- Redactie NDFR, Commentaar op Wet LB 1964.
- Redactie NDFR, Dossier Wet DBA.

Artikelen

- A.J.M. Arends, “Recente ontwikkelingen rond andere opbrengst van arbeid”, WFR 1993/1891.
- J.E.A.M. van Dijck, “Vermogensbeheer”, WFR 1976/141.
- J.J.M. Jansen, “Zzp’ers zegen of bedreiging?”, WFR 2009/991.
- A.J. van Lint, “Het mkb en de plannen van Rutte III”, WFR 2017/225.
- G.T.K. Meussen, “Deregulering arbeidsrelaties: alle partijen treft blaam”, WFR 2017/130.
- R.E.C.M. Niessen, “Algemene en bijzondere bronkenmerken”, WFR 1997/3.
- C. Overduin, “Van VAR via BGL naar DBA = een slecht plan”, WFR 2015/1408.
- H. van Ruiten, “VAR 2.0?”, V-N 2018/21.0.
- R.C. de Smit, “Vervang de zelfstandigenaftrek door een kleinewerkgeversregeling!”, NTFR 2016/2895.
- M.P.A. Spanjers, “Aanpak schijnzelfstandigheid”, WFR 2014/608.
- M.P.A. Spanjers, “Splijtzwam”, WFR 2014/1553.
- M.P.A. Spanjers, “Wrijven in DBA-vlek”, WFR 2016/196.
- L.G.M. Stevens, “De keerzijde: zelfstandigen zonder perspectief”, WFR 2015/248.

- L.G.M. Stevens, “*Geeft regeerakkoord Rutte III zicht op een echte belastingherziening?*”, WFR 2017/223.
- E. Swaving Dijkstra, “*De fiscale wig tussen zelfstandigen en werknemers: snoeien in het smulbos?*”, WFR 2017/212.
- G.Th.W. Tekelenburg, “*De oudedagsreserve in de Wet IB 2001*”, Belastingbrief 2002/10.
- J.J. Trap, “*De Hoge Raad na Groen/Schoevers: what’s new?*”, ArbeidsRecht 2007/24.
- J.G.S. Warmerdam, “*De Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) moet worden uitgebreid*”, WFR 2009/618.
- F.M. Werger, “*Strijd tegen schijnzelfstandigheid is slechts symptoombestrijding*”, NTFR-B 2014/13.
- F.M. Werger, “*De polonaise rond het DBA-dossier gaat nog wel even door*”, NTFR-B 2018/9.
- D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, “*Vlees noch vis*”, NTFR 2007/1951.
- D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, “*De VAR in revisie?*”, WFR 2009/616.
- D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, “*Waar een wil is, ...*”, NTFR-B 2011/27.
- J.P.M. van Zijl, “*Premieheffing werknemersverzekeringen: anders dan de loonbelasting*”, WFR 2006/183.

Jurisprudentie

- HR 18-04-1951, BNB B 9002.
- HR 18-12-1953, NJ 1954/242.
- HR 08-05-1957, nr. 12 931, BNB 1957/208.
- HR 13-12-1957, NJ 1958/35.
- HR 29-10-1982, nr. 11805, NJ 1983/230.
- HR 14-04-1993, nr. 28 847, BNB 1993/203.
- HR 14-11-1997, nr. 16453.
- Hof Amsterdam 16-01-1998, nr. 96/5387, LJN: AV9194, V-N 1998/20.10.
- HR 08-06-2007, nr. 42 044, BNB 2007/246.
- CRvB 25-03-2010, nr. 08/06472.
- HR 25-03-2011, nr. 10/02146, NTFR 2011/675.
- HR 24-06-2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246.
- Hof Arnhem 19-07-2011, nr. 11/00034, NTFR 2011/2227.
- HR 23-11-2012, nr. 11/00660, NTFR 2012/2782.

Kamerstukken en beleid

- Kamerstukken II, 1975/1976, 13873, nr.3, p. 12.
- MvT Wet IB 2001, Kamerstukken II, 1998-1999, 26727, nr.3.
- Brief van de Staatssecretarissen van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën en van de Minister van Economische zaken van 16 mei 2000, 24 036, nr. 161.
- MvT Veegwet Wet IB 2001, Kamerstukken II, 2000-2001, 27 466, nr. 3.
- Nota naar aanleiding van het verslag (Veegwet), Kamerstukken II, 2000-2001, 27 466, nr. 6.

- Nota naar aanleiding van het Verslag, Kamerstukken II, 2000-2001 27 686, nr. 5.
- Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking, gezamenlijk besluit van het UWV van 20 november 2002 en van de Belastingdienst van 22 november 2002, Stcrt. 2002, 234.
- Wijziging Beleidsregels beoordeling dienstbetrekking, gezamenlijk besluit van het UWV van 14 juli 2003 en van de Belastingdienst van 15 juli 2003, Stcrt. 2003, 138.
- MvT, Wet uitbreiding rechtsgevolgen VAR, Kamerstukken II, 2003-2004, 29 677, nr. 3.
- MvT Wet invoering en financiering Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen, Kamerstukken II, 2004-2005, 30 118, nr. 3.
- Kamerstukken II 2005-2006, 29 949, nr. 56.
- Kamerstukken II 2005-2006, 30 572, nr.3.
- Besluit 6 juli 2006, nr. DGB2006/857M.
- Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip (Wet uniformering loonbegrip), Kamerstukken II 2009-2010, 32 131, nr. 3.
- MvT Belastingplan 2010, Kamerstukken II 2009/2010, 32 128, nr. 3.
- Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 september 2012, Kamerstukken II 2011-2012, 31 311, nr. 91.
- Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr.3.
- Brief van de Informatiecommissie, Kabinetsformatie 2012, Kamerstukken II 2012-2013, 33410, nr. 15.
- Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 11 april 2013, nr. 2013-0000044872.
- MvT Wet Werk en Zekerheid, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 818, nr. 3.
- MvT Wet langdurige zorg, Kamerstukken II, 2013-2014, 33 891, nr. 3.
- Brief van de minister van SZW, de staatssecretaris van VW&S en de staatssecretaris van Financiën van 7 april 2014, nr. DGB2014/1947U, NTFR 2014/1120.
- Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 15 april 2014, nr. 2014-0000052800, V-N 2014/22.3.
- Nader rapport inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten ten behoeve van het vervangen van de Verklaring arbeidsrelatie door de Beschikking geen loonheffingen, 22 september 2014, DB/2014/U309.
- MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3.
- Bijlage bij MvT Wet Invoering Beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 3.
- Verslag Wet invoering beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036.
- Verslag van een rondetafelgesprek Wet invoering beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 6.
- Nota van wijziging Wet invoering beschikking geen loonheffingen, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 11.
- Brief staatssecretaris van Financiën van 20 april 2015, Kamerstukken II, 2014-2015, 34 036, nr. 9.

- Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en Minister van Economische zaken van 2 oktober 2015 betreft Aanbieding kabinetsreactie IBO ZZP, kenmerk 2015-0000263520.
- Kamerstukken I, 2015-2016, 34 036, F.
- Besluit van 8 april 2016 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en het besluit van 24 december 1986, houdende vaststelling van een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in artikel 5 van de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering, artikel 5 van de Ziektewet en artikel 5 van de Werkloosheidswet (Stb. 1986, 655) in verband met de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties, Stb. 2016, 165.
- Brief d.d. 9 juni 2017, Wob-verzoek DBA, kenmerk 2017-0000093128.
- Brief van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 26 juni 2017, nr. 2017-0000102001, NTFR 2017/1689.
- Kamerstukken II 2017-2018, 34 786, nr. 3.
- Brief Minister Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 9 februari 2018, nr. 2018-0000019932.

Overige publicaties

- Rapport van de MDW-werkgroep ‘Harmonisatie Ondernemers- en Zelfstandigenbegrip’, februari 2000.
- Belastingdienst, Loonberekening Voortschrijdend cumulatief rekenen(VCR) en loontijdvakensystematiek – Toelichting 2014.
- Eindrapport IBO ‘Zelfstandigen zonder personeel’, april 2015.
- J. Bolhaar, A. Brouwers en B. Scheer, *De flexibele schil van de Nederlandse arbeidsmarkt: een analyse op basis van microdata*, CPB Achtergronddocument 17 november 2016.
- SEO Economisch Onderzoek, Eindrapport “*Evaluatie fiscale ondernemersregelingen*”, april 2017.
- Regeerakkoord 2017-2021, ‘Vertrouwen in de toekomst’.
- Handboek Loonheffingen 2018, versie 1 januari 2018.

Websites

- <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2017/44/onvrijwillige-zzp-ers-meestal-niet-ontevreden>.
- <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2017/10/10/regeerakkoord-2017-vertrouwen-in-de-toekomst>.
- <https://www.arbeidsrechter.nl/overeenkomst-van-opdracht-aanneming-werk>
- https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HL/stappenplan-stap_8_eindheffing_werkkostenregeling.html#HL-08.1
- <https://www.zorgwijzer.nl/faq/sociale-zekerheid#overzicht>.
- <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/algemene-nabestaandenwet-anw>.
- https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/verpleeghuizen-en-zorginstellingen/vraag-en-antwoord/zorg-via-wet-langdurige-zorg?utm_campaign=sea-t-verpleeghuizen-en-zorginstellingen-a

wet_langdurige_zorg&utm_term=wet%20langdurige%20zorg&gclid=EAIAIQobChMI3fHH2qfP1gIVEBQbCh0BWgLIEAAYASAAEgIuevD_BwE.

- <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/kinderbijslag>.
- <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/ww-uitkering/vraag-en-antwoord/wanneer-heb-ik-recht-op-een-ww-uitkering>.
- <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/content/bang-voor-boetes-of-naheffingen-niet-nodig>
- <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/ziektewetuitkering/vraag-en-antwoord/wanneer-kom-ik-in-aanmerking-voor-de-ziektewet>.
- <https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HL/index.html>
- <https://www.ondernemersplein.nl/ondernemen/freelance-en-zzp/aan-de-slag-als-freelancer-of-zzper/>
- <https://www.uwv.nl/particulieren/ziek/ziek-waz-uitkering/index.aspx>
- <https://www.ondernemersplein.nl/regel/eigenrisicodrager-worden-voor-werknemersverzekeringen-erd/>.
- https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/toelichting_loonberekening_vcr_2014_lh9851t41fd.pdf.
- <https://werkwacht.nl/artikel/sociale-voorzieningen/>.
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/werk_en_inkomen/zorgverzekeringswet/.
- https://www.ser.nl/nl/publicaties/ser/2009/april_2009/01.aspx